

**ЗАТВЕРДЖЕНО**  
**Наказ Вищого навчального закладу**  
**Укоопспілки «Полтавський університет економіки і**  
**торгівлі» 18 квітня 2019 року № 88-Н**  
**Форма № П-4.04**

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ**  
**«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут бізнесу та сучасних технологій  
Форма навчання заочна  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

**Допускається до захисту**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ доц. Є.А. Карпенко  
«10» грудня 2020 р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

**на тему: «Облік і контроль поточних біологічних активів рослинництва»**  
**(за матеріалами ТОВ «ГЯДТ АГРО», м. Гребінка)**

**зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**  
**за освітньою програмою «Облік і аудит»**  
**ступеня «магістр»**

**Виконавець роботи**                      **Худолій Ірина Василівна**

\_\_\_\_\_ 07.12.2020 р.

**Науковий керівник**                      **к.е.н., доцент Мілька Алла Іванівна**

\_\_\_\_\_ 07.12. 2020 р.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП .....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА.....</b>	<b>6</b>
1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка поточних біологічних активів рослинництва.....	6
1.2. Значення та завдання обліку і контролю поточних біологічних активів рослинництва.....	16
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» та постановка облікової роботи на ньому.....	18
Висновки за розділом 1.....	25
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА.....</b>	<b>27</b>
2.1. Організація обліку поточних біологічних активів рослинництва.....	27
2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва.....	37
2.3. Особливості калькулювання собівартості продукції рослинництва.....	51
2.4. Напрями удосконалення обліку поточних біологічних активів рослинництва в умовах використання комп'ютерних технологій.....	57
Висновки за розділом 2.....	64
<b>РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА.....</b>	<b>65</b>
3.1. Зовнішній контроль поточних біологічних активів рослинництва.....	35
3.2. Внутрішній контроль поточних біологічних активів рослинництва.....	74
3.3. Напрями удосконалення контролю поточних біологічних активів рослинництва.....	85
Висновки за розділом 3.....	95
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>96</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>101</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>112</b>

## ВСТУП

Рослинництво - одна з основних сфер сільськогосподарського виробництва. Для задоволення потреб населення в продовольстві галузь рослинництва повинна забезпечити значний ріст середньорічного валового збору зерна, підвищити врожайність зернових культур, збільшити виробництво інших основних видів сільськогосподарської продукції. Важливою задачею рослинництва є збільшення виробництва кормів для створення міцної кормової бази тваринництва.

Теорію і практику організації і методики ведення бухгалтерського обліку і контролю в сільському господарстві відповідно до вимог ПСБО 30 «Біологічні активи» досліджували відомі вітчизняні вчені, а саме Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.В. Гончаренко, Б.С. Гузар, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, А.Г. Загородній, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.К. Сук тощо. Основним завданням є дослідження основних аспектів обліку і контролю поточних біологічних активів рослинництва, їх особливості організації та методики ведення на підприємствах сільського господарства відповідно до вимог ПСБО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів.

Однак, в процесі огляду наукових праць, встановлено, що в теоретичному а практичному плані виникає ряд питань, що потребують вирішення. Тому актуальним в даний час є питання дослідження проблем щодо теоретичного і практичного застосування ПСБО 30 «Біологічні активи» в Україні, огляд вітчизняного і міжнародного досвіду з організаційно-методичних питань обліку і контролю поточних біологічних активів рослинництва.

Метою дипломної роботи є вивчення та аналіз існуючої методики обліку і контролю поточних біологічних активів рослинництва та розробка пропозицій щодо їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі поставлені і вирішені наступні завдання:

- розкрити економічну сутність, класифікацію та методи оцінка поточних біологічних активів рослинництва;
- розкрити значення та завдання обліку і контролю поточних біологічних активів рослинництва;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку облікової роботи на досліджуваному підприємстві;
- вивчити основні засади організації обліку поточних біологічних активів рослинництва;
- дослідити методику синтетичного та аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва;
- запропонувати напрями удосконалення обліку поточних біологічних активів рослинництва в умовах застосування сучасних комп'ютерних технологій;
- охарактеризувати порядок організації і методики зовнішнього та внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва;
- розкрити методику внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва;
- дослідити особливості узагальнення результатів внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва.

Об'єктом дослідження є облік і контроль поточних біологічних активів рослинництва.

Предметом дослідження є теоретичні та організаційно-методичні аспекти обліку і контролю поточних біологічних активів рослинництва.

Суб'єктом дослідження є товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

З метою реалізації поставлених у роботі завдань було використано методи діалектичного пізнання при вивченні теоретичних основ обліку і контролю поточних біологічних активів рослинництва. На етапі наукового спостереження, збору, вимірювання, оформлення, реєстрації, систематизації, групування і обробки інформації для проведення досліджень був використаний

індуктивний метод, а у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний.

Оцінку фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства проведено з використанням комплексу методичних прийомів економічного, логічного, системного і структурного аналізу, балансової ув'язки фінансово-економічних показників, графічного зображення тощо.

Теоретичною основою дослідження є законодавчі акти і нормативні документи, які визначають основні засади обліку і контролю поточних біологічних активів рослинництва і забезпечили правове поле дослідження.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі акти з регулювання бухгалтерського обліку і контролю, теоретичні та методологічні розробки вітчизняних та зарубіжних науковців, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні дослідження, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

#### **1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка поточних біологічних активів рослинництва**

У економічній літературі існує два підходи до визначення біологічних активів - це системний (філософський) та несистемний (видовий).

За системним підходом біологічні активи - це активи у формі тварин або рослин, створеної в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів або інших активів [7, с. 10].

За несистемним підходом – це тварини і рослини, що є результатами минулих процесів біологічної трансформації, що визнаються і контролюються підприємством, можуть бути використані в його діяльності або передані у використання іншим для отримання економічної вигоди, а їх вартість може бути достовірно визначена [7, с. 11].

На наш погляд, доцільно використовувати системний підхід в якому більш ширше та конкретно надається визначення. Дане визначення має право на існування так само, як і перше. В основу другого визначення покладений конкретний вид (форма) майнових елементів підприємства. Таким чином, за другим підходом визначення будь-якої однорідної групи активів вимагає повторення властивостей, характеристик, загальних для інших груп активів. Проте перевага належить визначенню по системному (філософському) підходу.

У літературі з бухгалтерського обліку не існує єдиного підходу до визначення терміну «біологічні активи» (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Визначення терміну «біологічний актив» в літературі з  
бухгалтерського обліку [авторське узагальнення]**

Автор, джерело	Визначення
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [32, с. 21]	Актив біологічний – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди
Остапчук О.В. [69]	Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди
Перевозник Н. В. [70. с. 118]	Біологічні активи – це живі рослини, тварини, а також інші біологічні ресурси, контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди

Дослідження визначень терміну «біологічний актив» дозволило запропонувати власне визначення поняття «біологічний актив». Так, біологічний актив - це живий організм, що використовується у сільськогосподарській діяльності та є ресурсом аграрних підприємств, здатний в процесі якісних і кількісних змін давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, утримується для споживання під час виробництва продукції та/або для подальшого використання, а також приносити економічні вигоди.

Для більш детального розуміння біологічних активів ми пропонуємо виділити їх функції, завдяки яким біологічні активи як і інші економічні категорії розкривають свою сутність та роль у господарському процесі, а саме:

- виробнича функція, забезпечує безперервність процесу виробництва при здійсненні біологічних перетворень, в результаті яких підприємство отримує сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи;

- платіжно-розрахункова функція, так як біологічні активи здатні багаторазово давати сільськогосподарську продукцію, в результаті продажу якої

підприємство отримує економічні вигоди, що в першу чергу впливає на стан розрахунків підприємства і грошовий обіг, також обмін біологічними активами, здача в оренду;

- функція забезпечення – біологічні активи забезпечують потреби населення в продуктах харчування. Одночасно вони виступають сировинною базою для переробної промисловості;

- функція взаємодії – забезпечують життєдіяльність одного виду біологічних активів за рахунок іншого. Продукція одного виду біологічних активів є невід’ємною часткою для існування іншого.

Біологічні активи є досить різноманітними, тому для їх відображення в бухгалтерському обліку потребують надзвичайно чіткої та науково-обґрунтованої класифікації.

Порівнюючи П(С)БО 30 «Біологічні активи» [82] та МСБО 41 «Сільське господарство» [60], слід зазначити, що в МСБО 41 «Сільське господарство» наведено неповну класифікація біологічних активів, а також не вказані класифікаційні ознаки. В П(С)БО 30 «Біологічні активи» [82] також відсутній повний перелік складових елементів (біологічні активи), що формують кожен класифікаційну групу. Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» [82] біологічні активи класифікуються на довгострокові та поточні.

З урахування напрацювань вчених [7, с. 12; 31, с. 74] нами розроблено класифікацію біологічних активів (додаток А). Основна увага при цьому була зосереджена на поточних біологічних активів рослинництва.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [82] біологічний актив рослинництва - це рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та /або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

На наш погляд, біологічний актив рослинництва - це актив у формі рослини, створеної в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції,



додаткових біологічних активів рослинництва, наданих послуг, грошових коштів або інших активів. Актив у сформульованому визначенні:

- означає економічний ресурс (як фактор виробництва);
- генерує економічні вигоди;
- може бути використаний в господарстві або переданий у використання іншим підприємствам (наприклад, в оренду);
- може бути відчужений (обмінений, проданий, інвестований в рахунок внесків в статутний капітал іншого підприємства, переданий безоплатно і так далі).

Біологічні активи рослинництва для більшої зручності об'єднують у групи. Група біологічних активів - це сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування рослин (сільськогосподарських культур) [82].

До поточних біологічних активів рослинництва відносяться зернові, овочеві, технічні, кормові культури, а також розсадники, тобто рослини процес життєдіяльності яких менший 12 місяців.

Сільськогосподарська продукція рослинництва при її відокремленні від біологічного активу визнається як окремий актив [1]. У рослинництві – зерно, овочі, плоди, ягоди. Від деяких поточних біологічних активів рослинництва та їх груп отримують додаткові біологічні активи рослинництва - саджанці. Виходячи з цього, в якості об'єктів обліку поточних біологічних активів в результаті біологічних перетворень можуть виділяти біологічні активи, додаткові біологічні активи, сільськогосподарську продукцію рослинництва (табл. 1.2).

*Таблиця 1.2*

**Поточні біологічних активів і сільськогосподарська  
продукція рослинництва [82]**

Активи	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
Виноградники	Виноград	Чубуки
Сади	Плоди	Саджанці

*Продовж. табл. 1.2*

Активи	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
Зернові культури	Зерно, зернові відходи, солома	
Картопля та овочеві культури	Картопля, овочі	
Технічні культури	Цукрові буряки, тютюнове листя, насіння соняшнику	
Кормові культури	Зелена маса, коренеплоди	
Розсадники		Саджанці

У п. 4 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [55] зазначено складові визначення вартості поточних біологічних активів рослинництва, що надходять на підприємство, а також витрати, що не входять до первісної вартості поточних біологічних активів рослинництва, а одразу списуються на витрати поточного періоду. Зокрема, поточні біологічні активи рослинництва, придбані за плату, оприбутковують за первісною вартістю, що складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання, куди входять: ціна придбання за мінусом знижок, непрямих податків, крім випадків, коли вони не відшкодовуються підприємству; суми ввізного мита; витрати на транспортування; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням поточних біологічних активів рослинництва і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість безоплатно одержаних поточних біологічних активів рослинництва дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісною вартістю поточних біологічних активів рослинництва, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Додаткові поточних біологічних активів рослинництва при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані

витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [79]. Первісне визнання додаткових поточних біологічних активів рослинництва відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

Поточні біологічні активи та додаткові біологічні активи рослинництва, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток, визнаються і відображаються як незавершене виробництво. Оцінка таких поточних біологічних активів здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [78].

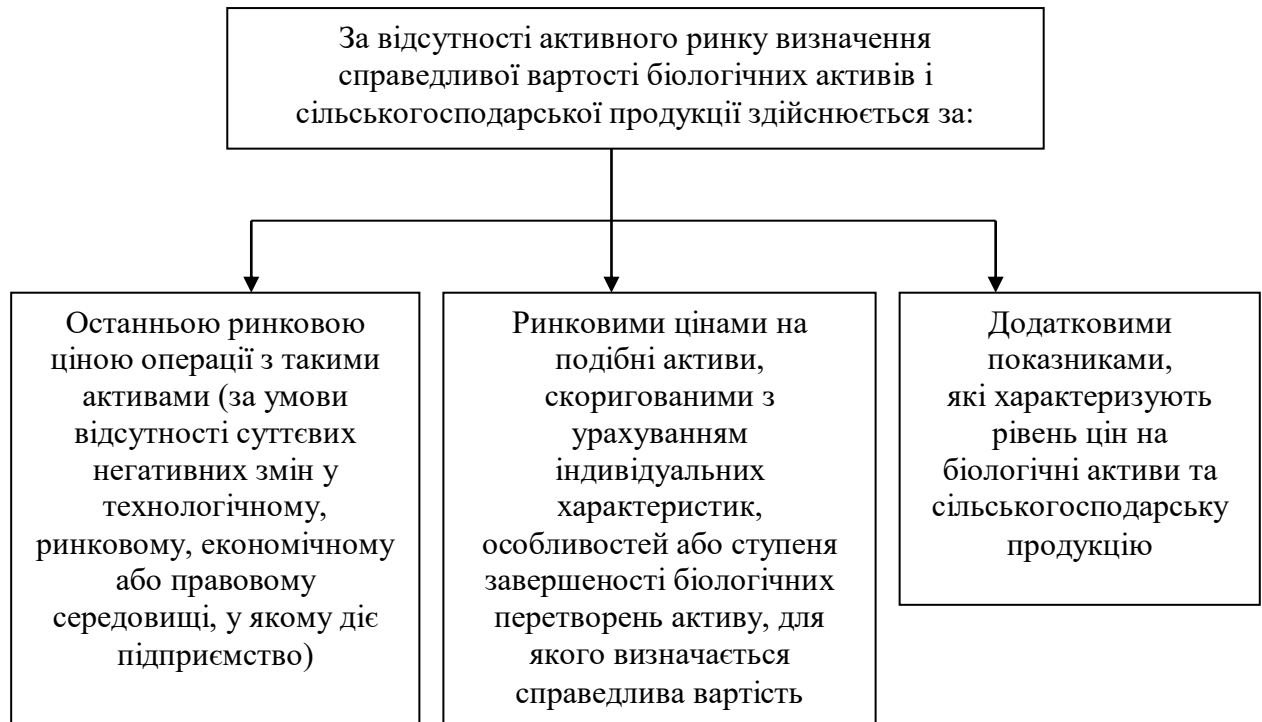
Сільськогосподарська продукція рослинництва при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [79]. Первісне визнання сільськогосподарської продукції рослинництва відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарську продукцію рослинництва після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [78].

Визначення справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків їхня оцінка базується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати поточні біологічних активів рослинництва та/або сільськогосподарську продукцію рослинництва. Способи визначення справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва, у разі коли немає активного ринку, наведено на рис. 1.1.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на поточні біологічні активи рослинництва справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою

відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [81].



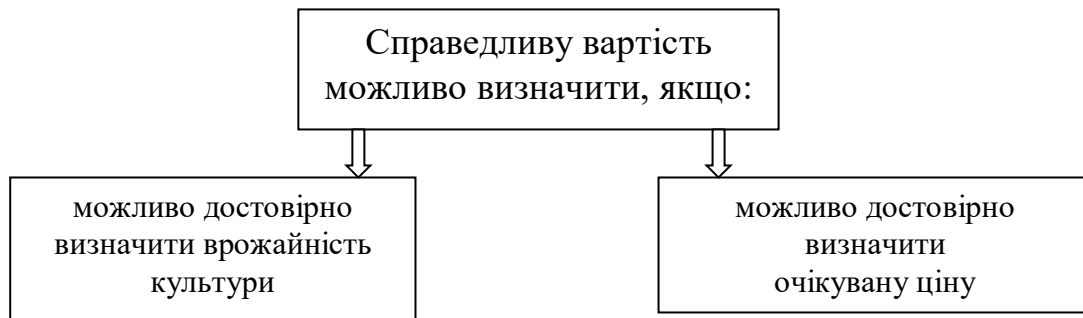
**Рис. 1.1. Способи визначення справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва [82]**

Якщо поточні біологічні активи рослинництва на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то їх оцінка здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення.

Значним недоліком запропонованої оцінки поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю є те, що їх справедливую вартість визначити досить складно. Причиною цього є, перш за все, залежність галузі рослинництва від природно-кліматичних факторів, які спрогнозувати для визначення справедливої вартості досить тяжко. Розглянемо приклад.

Згідно з визначенням біологічних активів озиме жито, яке тільки-но зійшло вважається біологічним активом, так як це вже рослина, яка знаходиться в процесі біологічних перетворень. Розглянемо можливі варіанти оцінки таких сходів. Їх первісна вартість може бути точно визначена, адже всі витрати, які

понесені на посів і догляд за ними накопичені на рахунку 23 «Виробництво». Що ж до їх оцінки за справедливою вартістю, то необхідно, щоб було дотримано двох умов (рис. 1.2).



**Рис. 1.2. Достовірна оцінка поточних біологічних активів  
рослинництва [13, с. 18]**

Очікуваний врожай озимого жита підприємство оцінити достовірно не можливо, так як він залежить виключно від погодних умов, які передбачити практично неможливо. Щодо ціни на озиме жито, то її можна визначити лише тоді, коли буде хоча б один покупець на всіх стадіях росту озимини, або буде укладений ф'ючерсний (форвардний) контракт на закупівлю активу. Якщо ці умови не виконуються то ціну достовірно визначити неможливо. І лише коли буде зібраний врожай, який завжди можна продати на ринку, підприємство зможе достовірно визначити ціну на нього. Але врожай це вже не біологічний актив, а сільськогосподарська продукція, яка обліковується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Отже, біологічний актив рослинництва можливо оприбуткувати за справедливою вартістю на будь-якій стадії вирощування лише за умови, коли існує ринок біологічних активів рослинництва, які знаходяться на певній стадії вирощування.

Тобто, сільськогосподарські підприємства будуть застосовувати рахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» лише у випадку коли буде покупець на всіх стадіях росту озимини або буде укладений договір на майбутню сільськогосподарську продукцію, в протилежному випадку облік поточних активів рослинництва буде вестися на

рахунку 23 «Незавершене виробництво» за первісною вартістю.

Це підтверджується також п. 30 МСБО 41 «Сільське господарство» [60] в якому сказано, що за припущенням, справедливу вартість біологічного активу можна достовірно оцінити. Однак це припущення може не справджуватися при первісному визнанні біологічного активу, для якого немає визначених ринком цін або вартостей і для якого визначено, що альтернативні оцінки справедливої вартості очевидно недостовірні. В такому випадку цей біологічний актив слід оцінювати за його собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності. Щойно справедливу вартість такого біологічного активу можна оцінити, суб'єктові господарювання слід оцінювати його за справедливою вартістю мінус попередні оцінені витрати на місці продажу [30, с. 77].

В деяких країнах Європи існує практика, коли одне підприємство сіє зернові, вносить добрива, а на стадії дозрівання врожаю продає врожай на корню іншому підприємству, яке несе витрати з його збирання. Наразі й в Україні існує практика продажу як недозрілих, так і зрілих поточних біологічних активів рослинного походження на корню, а отже, поточний біологічний актив рослинного походження, який обліковується за справедливою вартістю може існувати у разі наявності активного ринку на такі активи, або хоча б одного покупця.

Проте таких випадків небагато, більшість підприємств все таки збирають врожай, а лише потім його продають.

На підставі проведеного дослідження, пропонуємо при визнанні поточних біологічних активів рослинництва, слід користуватись алгоритмом, наведеним на рис. 1.3.

Методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості підприємство може визначити самостійно. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [52] запропоноване створення постійно діючих комісій для визначення справедливої вартості, які на основі самостійного збору інформації про ціни на ринку або

отримання інформації з органів державного управління визначають справедливі ціни.



**Рис. 1.3. Визнання поточних біологічних активів рослинництва [15, с. 88]**

На бухгалтера покладається обов'язок ведення бухгалтерської справи, яка повинна містити протоколи засідань комісії, акти визначення справедливої вартості, документи, що підтверджують ринкові ціни. Для визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції запропоновано п'ять методів оцінки: аналізу контрактів, аналогів, прийняття цін (останніх контрактів або аналогічних активів за відсутності активного ринку), експертної оцінки комісією, сторонньої професійної оцінки.

Отже, біологічні активи відіграють одну з найважливіших ролей у забезпеченні ефективного функціонування сільськогосподарського підприємства. Запропонована класифікація біологічних активів може бути застосована сільськогосподарськими підприємствами, що дасть змогу правильно організувати синтетичний і аналітичний облік поточних біологічних активів рослинництва.

Встановлено, що визнавати поточні біологічні активи рослинництва за справедливою вартістю можна лише у разі дотримання двох умов: якщо існує хоча б один покупець на всіх стадіях росту рослини, або укладений форвардний (ф'ючерсний) договір на майбутню продукцію.

## **1.2. Значення та завдання обліку і контролю поточних біологічних активів рослинництва**

Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах здійснюється з дотриманням єдиних методологічних принципів, установлених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [85], Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій [73], а також Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [55].

Завданнями обліку поточних біологічних активів рослинництва є:

- своєчасне, повне, вірогідне відображення господарських операцій щодо обліку поточних біологічних активів рослинництва, а також обсягів продукції рослинництва в натуральних та грошових вимірниках;
- тотожність даних аналітичного обліку поточних активів рослинництва з оборотами і залишками на рахунках синтетичного обліку поточних активів рослинництва на останній календарний день кожного місяця;
- раціональне ведення обліку поточних активів рослинництва із урахуванням величини підприємства та умов діяльності.
- встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції рослинництва відповідно до затверджених положень та порівняння його з нормативним, розрахунковим (прогнозним, кошторисним) та рівнем ринкових цін;



- формування відповідної інформації про обсяг виготовленої продукції рослинництва в передбаченій системі документів, облікових реєстрів та фінансової звітності.

В умовах ринкової економіки особливої уваги набуває питання вдосконалення управління діяльністю сільськогосподарського підприємства. Практика підтверджує, що найкращим на сьогодні інструментом управління діяльністю сільськогосподарських підприємства є впровадження системи контролю [72].

Завданнями контролю поточних біологічних активів рослинництва є:

- вивчення законності операцій з обліку поточних біологічних активів рослинництва та реальності і правомірності її визнання, оцінки, відображення;
  - перевірка правильності документального оформлення, законності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку поточних біологічних активів рослинництва;
  - достовірність відображення інформації про поточні біологічні активи рослинництва у облікових регістрах та звітності підприємства;
  - перевірка доцільності обраного методу оцінки поточних біологічних активів рослинництва;
  - правильність ведення синтетичного і аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва;
  - перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних з обліком поточних біологічних активів рослинництва.
- достовірність відображення в обліку фактів господарської діяльності не лише на підставі їх правової форми, а й з урахуванням їх економічного змісту.

Таким чином, важливим аспектом ефективної діяльності сільськогосподарського підприємства є здійснення обліку і контролю поточних біологічних активів рослинництва.

### **1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» та постановка облікової роботи на ньому**

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», створене на підставі чинного законодавства України і відповідно до Установчої Угоди, підписаної Учасниками. Установчим документом Товариства є Статут (додаток Б).

Відповідно до статуту основними видами діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» є:

- ведення сільськогосподарського виробництва;
- переробка, оптова та роздрібна торгівля сільськогосподарської продукції власного виробництва;
- надання агротехнічних та інших послуг жителям сільських населених пунктів, селянським (фермерським) господарствам, сільськогосподарським та іншим підприємствам та організаціям;
- виготовлення та реалізація малогабаритної сільськогосподарської техніки і інструментів, дрібного інвентарю тощо;
- надання транспортних та комунально-побутових послуг учасникам Товариства та іншим категоріям громадян;
- організація на платній основі семінарів курсів та надання консультацій з агротехнічних та економічних питань ведення товарного сільськогосподарського виробництва в умовах ринкової економіки.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» має право на зовнішньоекономічну діяльність, не заборонену законом.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» має самостійний баланс, розрахунковий рахунок в банку, товарний знак, печатку з власною назвою, кутовий штамп та інші атрибути і реквізити.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» має право від свого імені укладати угоди, здійснювати бартерні операції, придбавати майнові

і особисті немайнові права і нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді, господарському та інших судах.

Для забезпечення діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» при його створенні за рахунок внесків засновників був сформований статутний капітал у розмірі 61117426,40 грн.

Керівництво товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» самостійно планує свою діяльність і визначає перспективи розвитку, виходячи з попиту на продукцію, роботи та послуги і необхідності забезпечення безперервної діяльності та соціального розвитку Товариства.

Управління і контроль фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» здійснюють: збори учасників - вищий орган; директор - виконавчий орган; ревізійна комісія - контролюючий орган.

Загальні збори учасників складаються з учасників або призначених ними представників. Учасники мають кількість голосів, пропорційно розміру їх частки у статутному капіталі. Основними функціями загальних зборів учасників товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» є: визначення основних напрямків діяльності Товариства, затвердження планів і звітів про їх виконання; внесення змін до статуту; затвердження річних результатів; прийняття рішень про зміну розміру статутного капіталу; прийняття рішень про реорганізацію та ліквідацію Товариства, призначення ліквідаційної комісії, затвердження ліквідаційного балансу; прийняття рішення про створення фондів Товариства тощо. Загальні збори учасників скликаються не менше двох разів на рік.

Директор товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» формує порядок денний загальних зборів учасників Товариства; скликає збори учасників Товариства; головує на загальних зборах учасників Товариства; аналізує дії виконавчого органу щодо управління Товариством; приймає на роботу і звільняє з роботи працівників Товариства та інші функції, передбачені посадовою інструкцією.

Внутрішній контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» здійснює ревізійна комісія, яка функціонує на основі прийнятого спеціального положення. Ревізійна комісія має право вимагати від службових осіб Товариства подання їй необхідних матеріалів, бухгалтерських та інших документів, а також особистих пояснень. Ревізійна комісія складає висновок по річних звітах і річних Балансах (Звітах про фінансовий стан). Без висновку ревізійної комісії Баланс (Звіт про фінансовий стан) Товариства затвердженню зборами не підлягає. Ревізійна комісія має право ставити питання про скликання позачергових зборів учасників, якщо виникла загроза суттєвим інтересам товариства або виявлені зловживання службовими особами. Згідно з рішенням загальних зборів учасників для здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю Товариства, може призначатися аудиторська перевірка. На вимогу будь-кого з учасників може бути проведено перевірку річної фінансової звітності Товариства із залученням професійного аудитора, не пов'язаного майновими інтересами з Товариством чи з його учасниками.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» здійснює оперативний, статистичний, бухгалтерський облік, які ведуться безперервно з дня його реєстрації.

Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» у сфері методики та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику підприємства».

Наказ «Про облікову політику підприємства» складений у відповідності до принципів бухгалтерського обліку, що ведеться товариством з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО». Основним змістом наказу «Про облікову політику підприємства» є визначення теоретичних основ бухгалтерського обліку (предмет, методи, правила складання документів, реєстрів, звітності), положення та нормативні акти з питань організації обліку в Україні.

У наказі «Про облікову політику підприємства» зазначено, що:

- спосіб нарахування зносу основних засобів – податковий;
- переоцінка основних засобів (індексація основних засобів) проводиться за рішенням директора товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО»;
- нарахування амортизації малоцінних необоротних активів здійснюється методом 100 % списання вартості об'єкта у першому місяці використання;
- оцінка запасів у поточному обліку проводиться за фактичною собівартістю придбання (історичною вартістю);
- метод обліку витрат на виробництво – позамовний;
- спосіб оцінки матеріалів, що списуються у виробництво, є спосіб за фактичною собівартістю придбання;
- оцінка готової продукції у поточному обліку проводиться за обліковими цінами;
- спосіб розподілу загальновиробничих витрат здійснюється пропорційно основній заробітній платі працівників;
- проведення інвентаризації здійснюється таким чином: будинків і споруд та інших основних засобів станом на 31 грудня кожні 5 років суцільним методом, малоцінні та швидкозношувані предмети станом на 1 листопада кожного року суцільним методом у кількісному виразі, незавершене виробництво щомісячно на кінець місяця, товарно-матеріальні цінності станом на 1 листопада щорічно суцільним методом, а також дебіторська та кредиторська заборгованість станом на 31 грудня щорічно суцільним методом.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе директор та головний бухгалтер товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» відповідно до законодавства та установчих документів.

Головний бухгалтер товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» відповідно до посадової інструкції.

- координує організацію бухгалтерського обліку господарсько-фінансової діяльності Товариства, здійснює контроль за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- забезпечує раціональну організацію обліку і звітності і в його підрозділах на основі автоматизації обліково-обчислювальних робіт, прогресивних форм і методів бухгалтерського обліку і контролю, розроблення і здійснення заходів, які направлені на додержання державної дисципліни і зміцнення господарського розрахунку;

- організує і контролює складання розрахунків щодо використання прибутків, витрат на виробництво, платежів у бюджет, своєчасність і правильність складання звітності;

- здійснює контроль за додержанням порядку оформлення первинних та бухгалтерських документів, розрахунків і платіжних зобов'язань, витрачанням фонду оплати праці, встановленням посадових окладів, за проведенням інвентаризацій основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, документів, розрахунків, перевірок організації бухгалтерського обліку і звітності, документальних ревізій у підрозділах підприємства;

- бере участь в проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, усунення непродуктивних витрат; у розробленні раціональної планової та облікової документації, в організації впровадження засобів автоматизації обліково-обчислювальних робіт;

- забезпечує на основі даних первинних документів і бухгалтерських записів своєчасне складання бухгалтерської та податкової звітності, подання її за встановленим порядком відповідним органам та інше, що визначено посадовою інструкцією головного бухгалтера.

Згідно наказу «Про облікову політику підприємства» обрано журнально-ордерну форму ведення бухгалтерського обліку із застосуванням програмного продукту «1С: Бухгалтерія 7.7».

Одним із основних завдань управління товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» є забезпечення ефективності фінансово-

господарської діяльності, тому для виявлення «вузьких» місць виникає необхідність аналізу діяльності, у тому числі і її фінансового стану.

Для отримання більш повної інформації про фінансовий стан товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» доцільно розглянути основні показники фінансово-господарської діяльності на основі даних фінансової звітності (додаток В, Д).

*Таблиця 1.3*

**Показники фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» за 2018-2019 рр.**

<b>Показники</b>	<b>2018 р.</b>	<b>2019 р.</b>	<b>Відхилення 2019 р. від 2018 р.</b>	<b>2019 р. у % до 2018 р.</b>
Капітал, тис. грн.	165705	162437	-3268	98,0
Власний капітал	60694	94264	33570	155,3
Нерозподілений прибуток	8917	31388	22471	352,0
Позиковий капітал	105011	68173	-36838	64,9
Довгострокові зобов'язання	16594	2449	-14145	14,8
Поточні зобов'язання	88417	65724	-22693	74,3
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	7 580,0	16 093,5	8 513,5	212,3
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	74 808,0	147 186,5	72 378,5	196,8
Середньорічна вартість матеріальних оборотних активів, тис. грн.	39 941,0	79 479,5	39 538,5	199,0
Середньооблікова чисельність працівників, чол.	91	91	-	100,0
Фонд оплати праці	4020	9361	5341	232,9
Операційні витрати, тис. грн.	69035	93971	24936	136,1
Собівартість	30237	67652	37415	223,7
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	53591	24399	-29192	45,5
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	51386	22462	-28924	43,7

З даних табл. 1.3 видно, що в 2019 році власний капітал склав 94264 тис.грн., що на 33570 тис. грн. вище рівня 2018 року. Підприємство користується позиками банків, але прослідковується позитивна тенденція і в 2019 р. сума позикового капіталу зменшилася на 36838 тис. грн. Обсяги короткострокових зобов'язань в 2019 році порівняно з 2018 роком зменшились на 22693 тис. грн., або 25,7%.

Середньорічна вартість необоротних активів підприємства в 2018 році склала 7580 тис.грн., що на 8513,5 тис.грн. менше ніж в 2018 році.

Середньорічна вартість оборотних активів підприємства в 2019 році становить 147186,5 тис.грн., що на 72378,5 тис.грн. більше ніж у 2018 році.

В 2018 році чисельність працівників на товаристві становила 91 особу і є незмінною величиною. Собівартість реалізованої продукції мала тенденцію до росту у 2019 р., як і сума операційних витрат в цілому по товариству. Порівняно з 2018 роком обсяг прибутку у 2019 р. зменшився на 29192 тис.грн.

Фінансову стійкість товариства характеризують показники, які представленні в табл. 1.4.

*Таблиця 1.4*

**Показники фінансової стійкості товариства з обмеженою відповідальністю  
«ГЯДТ АГРО» за 2018-2019 рр.**

<b>Показники</b>	<b>2018 р.</b>	<b>2019 р.</b>	<b>Відхилення 2019 р. від 2018 р.</b>
Коефіцієнт економічної незалежності ( $> 0,5$ )	0,366	0,580	0,214
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу ( $< 0,5$ )	0,634	0,420	-0,214
Коефіцієнт фінансової залежності ( $< 2,0$ )	2,730	1,723	-1,007
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у валюті балансу (0,3-0,5)	0,091	0,105	0,013
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів та запасів у валюті балансу (0,8)	0,574	0,592	0,018
Коефіцієнт фінансування ( $> 1,0$ )	0,578	1,383	0,805
Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів ( $< 1$ )	1,730	0,723	-1,007
Коефіцієнт забезпеченості запасів власними коштами ( $> 0,8$ )	0,766	0,999	0,233
Коефіцієнт забезпеченості оборотними коштами ( $> 0,5$ )	0,409	0,546	0,137
Коефіцієнт маневрування ( $> 0,5$ )	1,008	0,838	-0,170
Коефіцієнт інвестування	4,004	5,536	1,533
Коефіцієнт нагромадження амортизації	0,578	0,601	0,022
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,422	0,399	-0,022
Коефіцієнт фінансової сталості ( $> 1$ )	0,686	1,434	0,748

Дані табл. 1.4 свідчать, про покращення фінансової стійкості товариства у 2019 р., зокрема у 2019 р. зріс: коефіцієнт незалежності на 0, 214., фінансування – 0,805, фінансової сталості - 0,748, забезпеченість запасів власними коштами – 0,233 тощо.



## Висновки за розділом 1

Рослинництво - одна з основних сфер сільськогосподарського виробництва. У літературі з бухгалтерського обліку не існує єдиного підходу до визначення терміну «біологічні активи». Дослідження визначень терміну «біологічний актив» дозволило запропонувати власне визначення поняття «біологічний актив». Так, біологічний актив - це живий організм, що використовується у сільськогосподарській діяльності та є ресурсом аграрних підприємств, здатний в процесі якісних і кількісних змін давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, утримується для споживання під час виробництва продукції та/або для подальшого використання, а також приносити економічні вигоди.

З урахування напрацювань вчених нами розроблено класифікацію біологічних активів. До поточних біологічних активів рослинництва відносяться зернові, овочеві, технічні, кормові культури, а також розсадники, тобто рослини процес життєдіяльності яких менший 12 місяців.

Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах здійснюється з дотриманням єдиних методологічних принципів, установлених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, а також Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

В умовах ринкової економіки особливої уваги набуває питання вдосконалення управління діяльністю сільськогосподарського підприємства. Практика підтверджує, що найкращим на сьогодні інструментом управління діяльністю сільськогосподарських підприємства є впровадження системи контролю.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», створене на підставі чинного законодавства України і відповідно до Установчої Угоди, підписаної Учасниками. Установчим документом Товариства є Статут. Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» має самостійний баланс, розрахунковий рахунок в банку, товарний знак, печатку з власною назвою, кутовий штамп та інші атрибути і реквізити.

Для забезпечення діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» при його створенні за рахунок внесків засновників був сформований статутний капітал у розмірі 61117426,40 грн.

В 2019 році власний капітал склав 94264 тис.грн., що на 33570 тис. грн. вище рівня 2018 року. Підприємство користується позиками банків, але прослідковується позитивна тенденція і в 2019 р. сума позикового капіталу зменшилася на 36838 тис. грн. Обсяги короткострокових зобов'язань в 2019 році порівняно з 2018 роком зменшились на 22693 тис. грн., або 25,7%.

Середньорічна вартість необоротних активів підприємства в 2018 році склала 7580 тис.грн., що на 8513,5 тис.грн. менше ніж в 2018 році.

Середньорічна вартість оборотних активів підприємства в 2019 році становить 147186,5 тис.грн., що на 72378,5 тис.грн. більше ніж у 2018 році.

Внутрішній контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» здійснює ревізійна комісія, яка функціонує на основі прийнятого спеціального положення. Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» здійснює оперативний, статистичний, бухгалтерський облік, які ведуться безперервно з дня його реєстрації. Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» у сфері методики та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику підприємства».

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ

#### ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

#### 2.1. Організація обліку поточних біологічних активів рослинництва

В умовах становлення ринку перед теорією і практикою бухгалтерського обліку постає ряд не вирішених питань. Найважливішим з них є організація бухгалтерського обліку, яка повинна відповідати принципам чинного законодавства, забезпечувати адаптацію обліку до сучасних умов та враховувати інформаційні потреби суб'єктів господарювання.

На думку С. Кузнецової при організації бухгалтерського обліку конкретного суб'єкта господарювання доцільно враховувати його галузеву специфіку. Її слід розглядати не в межах окремих видів економічної діяльності, яку здійснює підприємство, а з урахуванням специфічних ознак, що характеризують його галузеву специфіку та визначають специфіку організації бухгалтерського обліку [47, с. 29]. Це стосується і підприємств сільського господарства. Особливості сільського господарства, які необхідно враховувати при організації та веденні обліку поточних біологічних активів рослинництва наведені в табл. 2.1.

*Таблиця 2.1*

#### Особливості сільського господарства та їх вплив на організацію обліку поточних біологічних активів рослинництва [22, с. 21-22]

Особливості	Вплив на організацію бухгалтерського обліку
1. Земля - основний засіб господарського виробництва (вона не зношується, а навпаки, підвищує свою родючість, що пов'язано з додатковими фінансовими вкладеннями).	Амортизація на земельні ділянки не нараховується ні в бухгалтерському, ні в податковому обліку; мають місце додаткові витрати на підвищення продуктивності землі, на переміщення техніки між земельними ділянками.

*Продовж. табл. 2.1*

Особливості	Вплив на організацію бухгалтерського обліку
2. Сезонність, нерівномірність у використанні робочої сили і техніки протягом року.	Визначення фактичної собівартості проводять раз на рік. Спостерігається велике нагромадження в обліку витрат виробництва, які в кінці року розподіляються пропорційно обсягам одержаної продукції.
3. Невідповідність процесу затрат праці і матеріальних ресурсів з виходом продукції.	Оприбуткування й облік одержаної протягом року продукції проводяться за плановою собівартістю з доведенням її в кінці року до фактичної.
4. Процес створення продукту здійснюється під впливом природних умов, причому останні впливають на розвиток продукту найбільше.	Необхідність своєчасного й точного обліку і контролю за виходом продукції рослинництва. Спричиняє необхідність додаткових витрат на страхування врожаю, підвищений ризик втрат від надзвичайних подій - загибелі врожаю.
5. Процес вкладання праці в сільське господарство внаслідок впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси рослин розтягнутий у часі та характеризується сезонністю, що вимагає розвитку в сільському господарстві допоміжних промислів, які дозволяють повніше використовувати природні та трудові ресурси в сільському господарстві.	Тривалість виробничого циклу в рослинництві вимагає організації обліку витрат на виробництво продукції не лише за культурами і окремими їх групами, а й з окремих процесів і видів робіт. Від однієї сільськогосподарської культури отримують кілька видів продукції, що потребує відповідного розмежування витрат. Готова продукція в багатьох підгалузях сільського господарства, особливо в рослинництві, отримується одноразово в період дозрівання рослин, що висуває жорсткі вимоги до організації обліку виходу продукції, її збереження, переробки та реалізації.
6. Сільськогосподарські підприємства відтворюють у господарствах своїми силами і засобами частину необхідних їм засобів виробництва.	Спостерігаються особливості обліку насіння та кормів власного виробництва.
7. Визначення фінансового результату від звичайної діяльності сільськогосподарського підприємства	Витрати на виробництво і прибуток у сільському господарстві визначають один раз на рік
8. Наявність різних форм власності.	Вплив на вибір форми бухгалтерського обліку.

Стосовно останнього фактору сільськогосподарські підприємства використовують просту або спрощену форму обліку. Просту форму обліку можуть застосовувати сільськогосподарські підприємства, в яких працюють власник (голова) і члени його родини (без залучення найманих працівників).

Сільськогосподарські підприємства, які відповідають статусу малих підприємств, можуть вести бухгалтерський облік за спрощеною формою обліку із використанням спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого

підприємництва, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.04.01 № 186 і складати фінансову звітність відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [81].

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів та Міністерство аграрної політики України (МАПУ) розробили і затвердили ряд нормативних документів, що регулюють організацію та методику бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах. Серед них:

- Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами [50];

- Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах [51];

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [52];

- Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах [53];

- Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [55];

- Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку [56];

- Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу [57];

- Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю [59];

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [82];

- Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України [89 ].

Переліченими та іншими нормативними документами Міністерства аграрної політики та продовольства України рекомендовано сільськогосподарським підприємствам застосовувати спеціальні субрахунки галузевого призначення, затверджені галузеві форми первинних документів та регістрів журнально-ордерної форми обліку, статті витрат, методи розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції, визначення об'єктів обліку витрат і калькуляційних одиниць, розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком, обліку державних дотацій, обліку розрахунків продукцією за податками і платежами та інше.

Для обліку поточних біологічних активів рослинництва застосовують специфічні рахунки [52]:

- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» (насіння, корми, отрутохімікати тощо);
- 21 «Поточні біологічні активи»;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;
- 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- 940 « Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».
- 911 «Загальновиробничі (цехові) витрати рослинництва».
- 915 «Фіксований сільськогосподарський податок».

Організація обліку поточних біологічних активах рослинництва здійснюється у наступних напрямках:

- облік витрат на виробництво продукції рослинництва;
- калькулювання собівартості продукції рослинництва.

Важливим етапом обліку витрат та виходу продукції рослинництва є з'ясування об'єктів та номенклатури статей витрат і документального оформлення господарських операцій.

У залежності від характеру участі у процесі виробництва витрати розподіляються на основні (безпосередньо пов'язані з виконанням технологічних операцій) та накладні (з управління бригадою, цехом, фермою і так далі).

Витрати на виробництво продукції рослинництва групуються за статтями, які господарство визначає самостійно, на основі приблизного переліку статей витрат, передбачених Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [55].

Об'єктами витрат у рослинництві є вид культур - зернові та зернобобові культури (пшениця озима, ячмінь озимий, овес, горох та ін.), технічні культури (соняшник на зерно, конопля, цукрові буряки, тютюн тощо) та інші культури.

Інформація про витрати та вихід продукції рослинництва містяться у первинних та зведених документів галузевого призначення: Обліковий лист тракториста-машиніста (ф. № 67, 67б), Обліковий листок праці і виконаних робіт (№ 66, 66 а), Табелі обліку робочого часу (ф. № 64), Накладна (внутрішньогосподарського призначення) (ф. № 87), Лімітно-забірна карта на одержання матеріальних цінностей (ф. № 117), Акт на витрачання насіння і посадкового матеріалу (ф. № 119), Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів (ф. № 118) та ін. На підставі первинних документів складають зведені документи та накопичувальні реєстри виробничого обліку, такі як: Накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку (ф. № 37 а), Журнал обліку робіт і затрат (ф. № 37), Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на соціальні заходи за об'єктами обліку витрат та ін.

Досить різноманітними є документи на оприбуткування продукції рослинництва. Так, надходження від урожаю продукції зернових культур і соняшника оформляють Реєстром відправки зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77), Дорожнім листом на вивезення продукції з поля (ф. № 77 а), Талонами шофера, комбайнера, бункериста (ф. № 77 б, 77 в, 77 г), Реєстром приймання зерна та іншої продукції (ф. № 78) і т. ін. Урожай інших технічних культур, картоплі, овочів, кормових коренеплодів відображають у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81), а продукції садівництва - у Щоденнику надходження продукції садівництва (ф. № 84). Грубі та соковиті корми оприбутковують на підставі Акта на приймання грубих і соковитих кормів (ф. № 92), а корми, використані шляхом випасання худоби, - Актом на оприбуткування пасовищних кормів (ф. № 93, 93 а) і т. ін. Дані первинних документів про кількість одержаної продукції у розрізі її видів, сортів, виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах, таких як Відомість руху зерна та іншої продукції (ф. № 80), Звіт про рух матеріальних цінностей (ф. № 121) та ін., які є підставою для записів до реєстрів аналітичного обліку даних про вихід продукції рослинництва.

Також, у рослинництві застосовують спеціалізовані галузеві форми первинних бухгалтерських документів, такі як:

- Інвентарна картка обліку основних засобів (для багаторічних насаджень) (ф. № 29);
- Акт на приймання багаторічних насаджень і передачу їх в експлуатацію (ф. № 54);
- Обліковий лист тракториста-машиніста (без причіплювача) (ф. № 67 б);
- Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77);
- Щоденник надходження продукції садівництва (ф. № 84) та ін.

Крім того, застосовують спеціалізовані форми реєстрів первинного обліку [53]:

- Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва (ф. № ПБАСГ-1);



- Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва (ф. № ПБАСГ-2).

Висвітлення організаційно-технічних аспектів обліку поточних біологічних активів рослинництва забезпечує облікова політика підприємства.

Керуючись тим, що облікова політика є сукупністю конкретних елементів організації бухгалтерського обліку, які визначаються підприємством на підставі загальноприйнятих правил, нами був сформований та запропонований проект наказу «Про облікову політику» товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», що передбачає наступні розділи:

#### Преамбула

1. Організація роботи облікового апарату.
2. Методика та порядок ведення бухгалтерського обліку
3. Організаційно – технічне забезпечення обліку
4. Організація внутрішнього контролю

#### Додатки до наказу

В преамбулі наказу «Про облікову політику» доцільно навести основні відомості про підприємство: форму власності, організаційно-правову форму, про державну реєстрацію, місцезнаходження, види діяльності, наявність ліцензій або патентів, середньоспискову чисельність працівників; також можна вказати документи, якими керуються при веденні бухгалтерського обліку на підприємстві.

Перший розділ наказу «Про облікову політику» товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» має визначати структуру облікового апарату та обов'язки окремих працівників бухгалтерії.

У даному розділі визначаються загальні організаційні питання роботи облікового апарату. В залежності від розмірів підприємства, обсягів облікових робіт, специфіки діяльності власник (керівник) обирає форму організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Також в даному розділі необхідно передбачити: схему ведення обліку; рівень централізації обліку; порядок виділення підрозділів на окремий баланс

(при необхідності); взаємодію бухгалтерії з управлінськими службами; перелік внутрішніх інструкцій, стандартів, положень; інші аспекти діяльності бухгалтерського апарату.

В другому розділі наказу «Про облікову політику» товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» «Методика та порядок ведення бухгалтерського обліку» визначаються способи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності.

Формуючи другий розділ, необхідно врахувати наступні питання: які рахунки підприємство використовує для обліку поточних біологічних активів рослинництва, строки переведення поточних активів до складу виробничих запасів, витрат діяльності (рахунки класу 8 «Витрати за елементами», класу 9 «Витрати діяльності»); перелік витрат, що формують собівартість сільськогосподарської продукції рослинництва, методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва, оцінку та облік незавершеного виробництва, додаткової продукції рослинництва; кількість і дати проведення інвентаризації; метод обліку витрат (нормативний, попередільний, попроцесний, позамовний); облік загальновиробничих витрат; перелік умовно-постійних і загальновиробничих витрат; база розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат; методика обліку адміністративних витрат; облік витрат на збут; облік інших витрат.

Для товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» рекомендовано до складу змінних загальновиробничих витрат відносити основну та додаткову заробітну плату допоміжного виробничого персоналу; відрахування на соціальне страхування допоміжному виробничому персоналу; витрати на водопостачання для технологічного процесу; витрати, пов'язані з енергозабезпеченням технологічного процесу. Постійні загальновиробничі витрати мають включати: витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інші послуги третіх осіб на утримання виробничих приміщень; операційну

оренду основних засобів виробничого призначення; амортизацію основних засобів виробничого призначення; амортизацію нематеріальних активів виробничого призначення; витрати на поточний ремонт та технічне обслуговування обладнання цехів.

До методичних аспектів облікової політики відносяться положення, які передбачають правила визнання та оцінки статей звітності за конкретним напрямом обліку. Наприклад, оцінка поточних біологічних активів, запасів, незавершеного виробництва і готової продукції; метод амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; визнання доходів та витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; варіанти ведення обліку витрат виробництва тощо

Третій розділ наказу «Про облікову політику» товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» забезпечує технічну організацію обліку на підприємстві.

В даному розділі наказу затверджуються:

- форма організації бухгалтерського обліку;
- форма ведення бухгалтерського обліку;
- форма управлінського обліку;
- правила документообігу та технології обробки облікової інформації;
- обов'язки головного бухгалтера.

В умовах облікової політики особливу увагу слід приділити внутрішньому контролю, який сприятиме підвищенню ефективності діяльності підприємства, буде запобігати випадкам безгосподарності, нестачам та крадіжкам.

Саме тому четвертий розділ наказу «Про облікову політику» товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» розкриває, зважаючи на важливе значення контролю як необхідності дотриманням вимог нормативних та законодавчих актів, порядок проведення внутрішнього контролю, його об'єкти та виконавці. Адже, при формуванні облікової політики потрібно зосереджувати більше уваги контролю і правильності відображення в обліку та

фінансовій звітності поточних біологічних активів рослинництва, доходів, прибутку, контролю за необоротними та оборотними активами та їх раціональному використанню.

Важливу роль у внутрішньому контролі облікової політики відіграє внутрішній аудит, який є постійним процесом. Створення служби внутрішнього аудиту та проведення внутрішнього аудиту по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» необхідне для захисту інтересів власників від можливих випадків приховування порушень та випадків шахрайства, нестач та ін. На основі даних внутрішнього аудиту здійснюється аналіз облікової політики та розробляються рекомендації щодо її удосконалення.

Важливе значення для конкретизації облікової політики товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» становлять додатки, які деталізують її сутність.

Найбільш суттєвими та необхідними для розкриття облікової політики щодо обліку поточних біологічних активів рослинництва є наступні додатки:

1. Перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції рослинництва (робіт, послуг);
2. Перелік, склад та порядок розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат;
3. Перелік посадових осіб, які наділяються правом видачі дозволу на проведення господарських операцій;
4. Перелік осіб, які складають звітність;
5. Графік документообігу;
6. Перелік спеціалізованих форм первинних документів з обліку поточних біологічних активів рослинництва, які застосовуються у практичній діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» та офіційно затверджені наказом Міністерства аграрної політики України;
7. Строки зберігання спеціалізованих первинних документів та реєстрів, журналів-ордерів обліку поточних біологічних активів рослинництва в архіві товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО»;

8. Перелік та строки подання форм внутрішньогосподарської (управлінської) звітності;

9. Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, де наведено рахунки обліку поточних біологічних активів рослинництва.

Отже, функціонування в аграрному секторі різних організаційно-правових форм підприємницької діяльності вимагає нових підходів до організації бухгалтерського обліку, яка повинна враховувати особливості поточних біологічних активів рослинництва в сільському господарстві. Щоб правильно і раціонально організувати облік поточних біологічних активів рослинництва необхідно мати: досконалу законодавчо-нормативну базу; галузеві стандарти і методичні рекомендації з обліку поточних біологічних активів рослинництва, витрат і доходів та визначення фінансових результатів; галузеву статистичну, фінансову та управлінську звітність; кваліфікованих бухгалтерів, які б досконало знали особливості діяльності агропромислових формувань і облікової політики.

## **2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку поточних біологічний активів рослинництва**

Для узагальнення інформації про поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [73] передбачено синтетичний рахунок 21 «Поточні біологічні активи». За дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо) поточних біологічних активів, за кредитом - вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

У галузі рослинництва до синтетичного рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відкривається субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

На підставі первинних документів у бухгалтерії сільськогосподарського підприємства визначають кореспонденцію рахунків з обліку поточних біологічних активів рослинництва (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Типова кореспонденція рахунків з обліку поточних біологічних активів  
рослинництва [22, с. 83-84]**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
<i>Оприбуткування продукції рослинництва</i>			
1.	Визнано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю та збільшено вартість таких біологічних активів на дату балансу	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	231 «Рослинництво»
2.	Оприбутковано поточні біологічні активи рослинництва за справедливою вартістю	271 «Продукція рослинництва»	231 «Рослинництво»
3.	На різницю між сумою, що визначена за справедливою вартістю та витратами виробництва, що пов'язані з отриманням врожаю:		
3.1.	у разі перевищення витрат на виробництво над справедливою вартістю поточних біологічних активів рослинництва	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	231 «Рослинництво»
3.2.	у разі, якщо справедлива вартість поточних біологічних активів рослинництва більша від витрат на виробництво	231 «Рослинництво»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»

Продовж. табл.2.2

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
4.	Оприбуткування насіння і кормів (зерно з насіннєвих ділянок, сіно, солома, коренеплоди, силос)	208 «Матеріали сільсько-господарського призначення»	231 «Рослинництво»
5.	Насіння і корми	208 «Матеріали сільсько-господарського призначення»	271 «Продукція рослинництва»
6.	Передача продукції в переробку	231 «Рослинництво»	271 «Продукція рослинництва»
7.	Передача продукції в торгівлю і громадське харчування	28 «Товари»	271 «Продукція рослинництва»
<i>Витрачання продукції рослинництва</i>			
8.	Реалізація продукції, відправка в заготівельні організації	901 «Собівартість готової продукції»	271 «Продукція рослинництва»
9.	Внутрішньогосподарське переміщення	271 «Продукція рослинництва» 208 «Матеріали сільсько-господарського призначення» 28 «Товари»	271 «Продукція рослинництва»
10	Використання в господарстві оформлюється актами (при використанні насіння і садівницького матеріалу), відомостями (при списанні кормів на годування тварин) та ін.	231 «Рослинництво» 233 «Промислове виробництво»	271 «Продукція рослинництва» 208 «Матеріали сільсько-господарського призначення»

Для обліку поточних біологічних активів використовують субрахунок 208 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»рахунку 20 «Виробничі запаси».

На субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками

й хворобами сільсько-господарських культур. Також відображаються саджанці, насіння й корми, що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві. Для обліку матеріалів сільськогосподарського призначення по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» відкриваються субрахунки: 208.1 - «Насіння»; 208.2 - «Корми».

Насіння зерна зберігається окремо, оформляється відповідними спеціальними документами. При надходженні в зерносховища складається Акт на засипку насіннєвого матеріалу, при витрачанні - Акт витрачання насіння і садивного матеріалу (ф. № 119).

Передача сортового насіння, зерна, трав, олійних культур супроводжується свідоцтвом на насіння (ф. № 215), якщо воно не відповідає стандартам - сортовим посвідченням (ф. № 213). Елітне насіння супроводжується Атестатом на насіння (ф. № 216).

Значна частина продукції рослинництва використовується у вигляді кормів і підстилки для сільськогосподарської худоби і птиці.

Оприбуткування кормів оформлюється Актом приймання грубих і соковитих кормів (ф. № 92).

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» відпуск зі складів та інших місць зберігання оформляється Відомістю витрачання кормів (ф. № 94); внутрішньогосподарське переміщення — накладною (ф. № 87).

Типова кореспонденція рахунків з обліку матеріалів сільськогосподарського призначення наведено в табл. 2.3.

*Таблиця 2.3*

**Типова кореспонденція рахунків з обліку матеріалів  
сільськогосподарського призначення [1, с. 38]**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Надходження насіння	208.1 «Насіння»	231 «Рослинництво» 271 «Продукція рослинництва»



Продовж. табл. 2.3

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
3.	Витрачання на сівбу, посадку - витрати на біологічні перетворення біологічних активів	231 «Рослинництво»	208.1 «Насіння»
4.	Оприбуткування кормів	208.2 «Корми»	231 «Рослинництво» 271 «Продукція рослинництва»
5.	Придбання у сторонніх організацій	208.2 «Корми»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
6.	Витрачання кормів	232 «Тваринництво»	208.2 «Корми»

У рослинництві виробничі витрати групують окремо з рільництва, овочівництва, луківництва, вирощування сіна, садівництва з виділенням витрат на врожай поточного року і на врожай майбутніх років.

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» прямі витрати на рослинництво відображаються на субрахунку 231 «Рослинництво» у розрізі аналітичних рахунків: «Витрати на вирощування гороху», «Витрати на вирощування гречки», «Витрати на вирощування жита» тощо.

За дебетом субрахунка 231 «Рослинництво» протягом року відображають прямі витрати на рослинництво з кредиту рахунків (субрахунків) 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки зі страхування», 91 «Загальновиробничі витрати» тощо.

Сальдо (дебетове) рахунку 231 «Рослинництво» та його аналітичних рахунків показує витрати в незавершене виробництво.

В аналітичному обліку витрати рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» обліковуються по кожній культурі (групі культур):

- зернові та зернобобові культури: пшениця озима, жито озиме, ячмінь озимий, пшениця яра тверда, пшениця яра м'яка, пшениця сильна, кукурудза на

зерно, ячмінь ярий, овес, жито яре, просо, рис, гречка, горох, квасоля, сочевиця, люпин кормовий; соя, чумиза;

- технічні культури: соняшник на зерно, льон-довгунець, коноплі, буряки цукрові, висадки — насінники буряків, тютюн, цикорій, лікарські культури, ефіроолійні культури;

- картопля та овочеві культури: картопля, овочеві культури відкритого типу, капуста, коренеплідні овочеві культури (буряки, морква, редиска, редька, петрушка), цибуля, часник, помідори, перець солодкий, гіркий, баклажани, огірки; патисони, кабачки, зелений горошок, кукурудза цукрова в качанах молочно-воскової стиглості, салат, зелені овочеві культури (кріп, шпинат, гірчиця та ін.), баштанні продовольчі культури (кавуни, дині, гарбузи), овочеві культури закритого ґрунту (цибуля на перо, огірки, помідори, салат, редиска), гриби;

- кормові культури: буряки кормові, морква, буряки цукрові на корм, баштанні кормові культури, насінники кормових коренеплодів і баштанних культур, кукурудза на силос і зелений корм; інші силосні культури, однорічні сіяні трави, багаторічні сіяні трави, сіножаті і пасовища природні; силосування, сінажування;

- незавершене виробництво (витрати під урожай майбутнього року): посів озимих зернових на зерно, посів озимих зернових на зелений корм і силос, посів овочевих культур на зиму, підняття зябу, лушчіння стерні, внесення органічних добрив, внесення мінеральних добрив, снігозатримання, вапнування та гіпсування земель, зрошення; осушення; підготовка теплиць, підготовка парників, інші роботи незавершеного виробництва.

По статті «Витрати на оплату праці» відображається основна і додаткова заробітна плата працівників, безпосередньо зайнятих у рослинництві (в тому числі трактористів-машиністів).

По статті «Насіння та посадковий матеріал» відображається вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що

використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень, крім молодих багаторічних насаджень.

До статті «Добрива» включаються витрати на внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури добрива органічні (гній, торф, компост тощо), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива. Витрати на підготовку добрив, навантаження їх на транспортні засоби і розкидачі, вивезення в поле та внесення в ґрунт списуються на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і в дану статтю не включаються.

До статті «Засоби захисту рослин» включаються вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів та інших хімічних і біологічних засобів, використаних для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин. Витрати, пов'язані з обробітком посівів сільськогосподарських культур та багаторічних насаджень зазначеними засобами (крім вартості використаних матеріалів), відносяться на відповідні культури (групи культур) або на багаторічні насадження за певними статтями витрат (пальне, оплата праці тощо).

До статті «Роботи та послуги» відноситься вартість послуг власного та залученого автотранспорту, тракторного і гужового транспорту (на переміщення виробничих запасів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства й інших місць постійного зберігання на поля, місця заправлення тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин під час їх роботи в полі, на вивезення сільськогосподарської продукції з поля до місць зберігання і використання). Витрати відносяться на окремі об'єкти обліку, виходячи з обсягів робіт, пов'язаних з перевезенням вантажів (в тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

До статті «Витрати на ремонт необоротних активів» включаються матеріальні, трудові і фінансові затрати, пов'язані з поточним ремонтом основних засобів, включаючи вартість послуг сторонніх організацій та власних

майстерень з технічного обслуговування й поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин і обладнання.

До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» відносяться витрати на оплату праці персоналу, обслуговуючого необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва сільськогосподарської продукції); вартість пального і мастильних матеріалів на переїзд тракторів та інших самохідних машин з однієї ділянки на іншу; амортизаційні відрахування, які прямо не відносяться на певні об'єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури або групи тварин).

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» витрати на утримання основних засобів, включаючи орендну плату, обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і відносяться на собівартість продукції окремих культур та видів незавершеного виробництва в такому порядку:

- тракторів — пропорційно до обсягу виконаних ними механізованих тракторних робіт (в умовних еталонних гектарах);
- ґрунтообробних машин — пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами;
- сівалок — пропорційно площі посіву культур;
- технічних засобів для збирання врожаю — прямо або пропорційно зібраній площі певних культур;
- машин для внесення в ґрунт добрив — пропорційно фізичній масі внесених добрив;
- меліоративних споруд — пропорційно меліоративним площам;
- приміщень для зберігання продукції — пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду.

По статті «Інші витрати» відображаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені до жодної з вищенаведених статей, зокрема:

- вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються окремим працівникам, а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів;

- платежі за страхування майна, врожаю сільськогосподарських культур, а також окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством;

- інші витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) і не відносяться до інших статей витрат.

По статті «Загальновиробничі витрати» відображаються бригадні та загальновиробничі витрати, зокрема: витрати на оплату праці апарату управління; орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці й техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів і галузей.

Загальновиробничі витрати в кінці звітної періоду розподіляються між об'єктами калькулювання й обліку пропорційно загальній сумі витрат (за винятком вартості насіння, сировини і матеріалів) і відносяться на собівартість тієї продукції, яка виробляється в даній бригаді чи у відповідній галузі.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» для обліку витрат та визначення собівартості продукції рослинництва використовує рахунки:

- 231 «Рослинництво»,
- 90 «Собівартість реалізації»,
- 91 «Загальновиробничі витрати»,
- 92 «Адміністративні витрати»,
- 93 «Витрати на збут»,
- 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат і виходу продукції рослинництва наведена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Типова кореспонденція рахунків  
з обліку витрат і виходу продукції рослинництва [18, с.34-35]**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Списані витрати поточного року, згідно технології, на вирощування та збирання культур:		
	- вартість витраченого на посів насіння	231 «Рослинництво»	208 «Матеріали сільсько- подарського призначення»
	- вартість внесених мінеральних добрив, гербіцидів	231 «Рослинництво»	208 «Матеріали сільсько- господарського призначення»
	- вартість нафтопродуктів	231 «Рослинництво»	203 «Паливо»
	- сума нарахованої заробітної плати	231 «Рослинництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	- суми обов'язкових нарахувань на заробітну плату	231 «Рослинництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
	- вартість послуг власного автотранспорту	231 «Рослинництво»	23 «Виробництво»
	- розподілені загальновиробничі витрати рослинництва	231 «Рослинництво»	91 «Загальновироб- ничі витрати»
	- витрати бджільництва, віднесені на рослинництво (запилення окремих культур)	231 «Рослинництво»	232 «Тваринництво»
13.	Оприбуткована від врожаю основна продукція	271 «Продукція рослинництва»	231 «Рослинництво»
14.	Оприбуткована побічна продукція	208 «Матеріали сільсько- господарського призначення»	231 «Рослинництво»
15.	Вартість зеленого корму на випасі худоби	232 «Тваринництво»	231 «Рослинництво»
16.	Списано витрати від стихійного лиха	991 «Втрати від стихійного лиха»	231 «Рослинництво»

Облік витрат на виробництво продукції рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» ведуть у Журналі-ордері № 10.3 с.-г.

У Журналі-ордері № 10.3 с.-г. відображаються кредитові обороти щодо виходу продукції з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати».

Для обліку витрат і виходу продукції рослинництва передбачено ведення Виробничого звіту № 10.3 а с.-г. Виробничі звіти складають за місяць і нарастаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналогічного обліку за відповідними статтями витрат.

Дані виробничих звітів за кредитом аналітичних рахунків виробництв у межах структурних підрозділів та галузей виробництва переносять до Зведеної відомості № 10.3 д с.-г. Виробничі звіти складають за місяць і нарастаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані виробничих звітів за кредитом аналітичних рахунків виробництв у межах структурних підрозділів та галузей виробництва переносять до Зведеної відомості № 10.3 д с.-г. до Журнал-ордера № 10.3 с.-г.

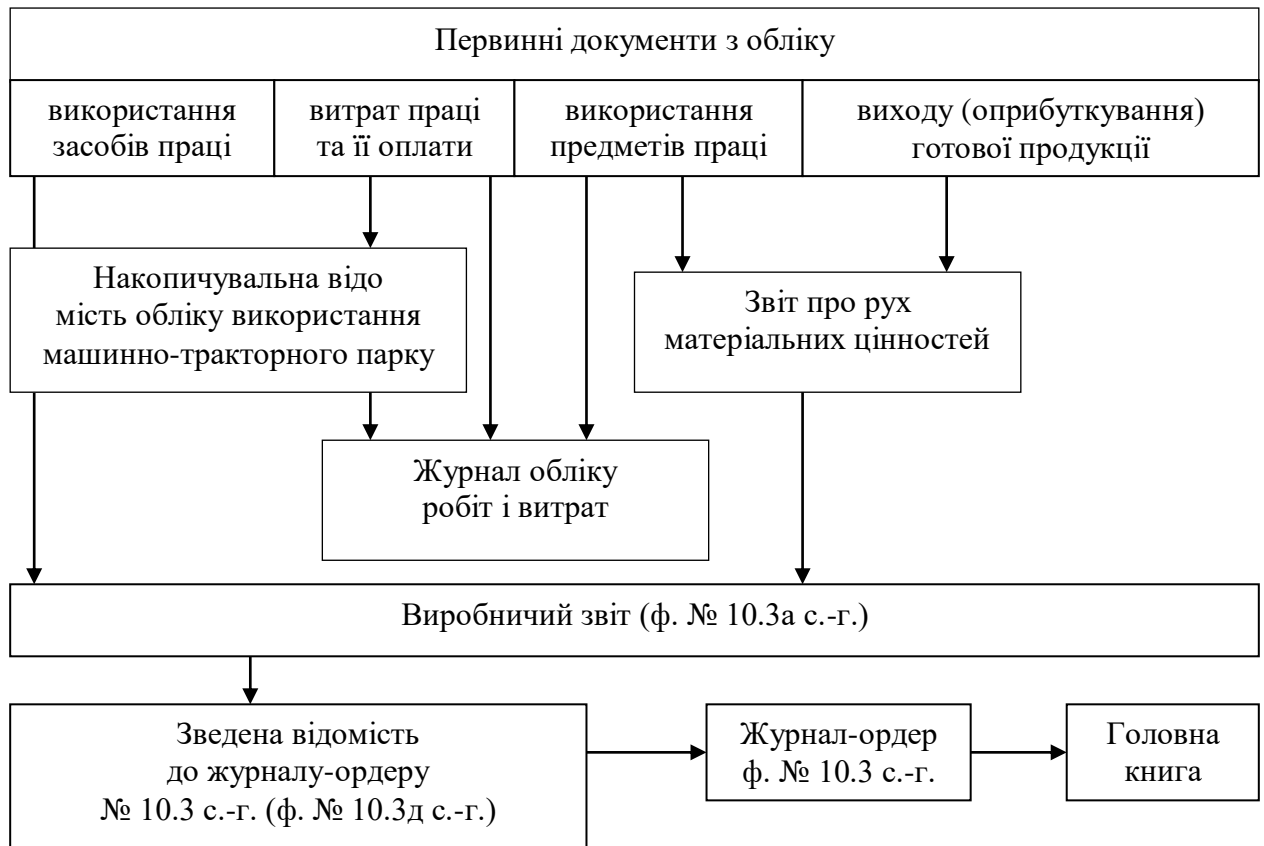
Підсумки Зведеної відомості за деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журнал-ордера № 10.3 с.-г., а обороти з кредиту із Журнал-ордера – до Головної книги.

Послідовність відображення в обліку витрат і виходу продукції рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» наведено на рис. 2.1.

Аналітичний облік поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» ведеться в журналах довільної форми.

В умовах комп'ютеризації обліку основними обліковими регістрами з обліку витрат і виходу продукції рослинництва можуть бути машинограми:

- Відомість обліку витрат на виробництво, виходу продукції, наданих послуг (по сільськогосподарському підприємству);



**Рис.2.1. Послідовність облікових записів господарських операцій з обліку витрат і виходу продукції рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» [1, с. 57]**

- Відомість обліку витрат на виробництво, виходу продукції, наданих послуг (по структурних підрозділах);

- Відомість обліку витрат на виробництво за статтями затрат (по сільськогосподарському підприємству);

- Відомість обліку витрат на виробництво за статтями затрат (по структурних підрозділах).

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» облік продукції рослинництва веде на субрахунку 271 «Продукція рослинництва»



рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і за кожне півріччя складає Оборотно-сальдову відомість по рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Оприбуткування зернової продукції здійснюється трьома методами, відповідно оформлюється:

- 1) реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77);
- 2) путівка на вивезення продукції з поля (ф. № 77 а);
- 3) талон водія (ф. № 77б), талон комбайнера (ф. № 77 в) і талон бункериста (ф. № 77 г).

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» для оприбуткування зернової продукції здійснює за третім методом, за яким комбайнер і водій під час навантаження зерна на автомобіль обмінюються талонами.

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» при прийманні насіння соняшникового «Жалон» на тік його зважують і оформляють накладною приймання зерна вагарем. При цьому водій передає вагарю талони, отримані ним від комбайнерів.

На підставі первинних документів завідуючий током (комірник) робить записи у Книзі складського обліку (ф. № 40) і Відомості руху зерна та іншої продукції (ф. № 80).

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» оприбуткування урожаю гороху, гречки, жита, проса, пшениці, ячменю здійснюють у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81), де записують масу кожної партії продукції, дату і місце збирання (приймання).

Якщо негайне зважування ускладнене, то застосують раніше виміряну тару певного вмісту (відра, ящики тощо).

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» для визначення маси коренеклубневих плодів (цукрових буряків), які зберігаються

в буртах, оприбуткування врожаю здійснюються шляхом заміру буртів і визначення маси  $1 \text{ м}^3$  продукції в бурті.

Різні натуральні одиниці вимірювання плодоовочевої продукції (штуки, пучки) приводять до кілограму.

Оприбуткування кормів здійснюється Актом приймання грубих і соковитих кормів (ф. № 93).

Додаткові біологічні активи рослинництва (саджанці) розглядаються як сільськогосподарська продукція і обліковуються на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» узагальнення інформації щодо поточних біологічних активів рослинництва наводиться в Балансі (Звіті про фінансовий стан підприємства). Поточні біологічні активи рослинництва відображаються у складі оборотних активів по статті «Поточні біологічні активи». Зокрема по статті «Поточні біологічні активи» (рядок 1110) відображається вартість поточних біологічних активів рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю.

У додатковій статті «Незавершене виробництво» (рядок 1102) поряд з витратами на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), вартістю напівфабрикатів власного виробництва, відображають первісну вартість поточних біологічних активів рослинництва.

Додаткові біологічні активи рослинництва відображаються у додатковій статті «Готова продукція» (рядок 1102).

У примітках до фінансової звітності поточні біологічні активи рослинництва наводяться за такими групами:

- 1) біологічні активи рослинництва в стані біологічних перетворень;
- 3) інші поточні біологічні активи рослинництва.

Отже, правильно організований бухгалтерський облік повинен мати таку систему рахунків, яка б достатньою мірою відображала і характеризувала всю господарську діяльність з вимушеною конкретизацією.

Облік поточних біологічних активів по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» ведеться належним чином та відповідно до нормативно-правових актів, які регулюють порядок їх відображення в обліку. Належним чином відображається в усіх формах фінансової звітності.

### **2.3. Особливості калькулювання собівартості продукції рослинництва**

Заключним етапом процесу виробництва є встановлення правильності обчислення собівартості продукції рослинництва, визначення витрат на одиницю продукції.

Собівартість виробництва одиниці продукції є основою для прийняття значної кількості управлінських рішень, зокрема:

- випуск якої продукції продовжувати або призупинити;
- яку встановити ціну на продукцію;
- чи купувати нове обладнання;
- чи змінювати технологію та організацію виробництва.

Особливо важливим при калькулюванні собівартості продукції рослинництва є дотримання підприємством складу витрат, які включають до виробничої собівартості за кожним видом продукції рослинництва.

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» визначення виробничої собівартості продукції рослинництва здійснюється за видами сільськогосподарських культур:

- зерна, насіння соняшнику - франко-тік (франко-місце зберігання);
- соломи, сіна - франко-місце зберігання;
- цукрових буряків, картоплі, баштанних культур, овочів, маточників - цукрових буряків, коренеплодів - франко-поле (франко-місце зберігання);
- плодів, ягід, винограду, листя тютюну, продукції лікарських та ефіроолійних культур і квітництва, овочів закритого ґрунту - франко-пункт (зберігання);

- соломки та трести льону, конопель - франко-пункт зберігання чи переробки (в підприємстві);
- насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур - франко-пункт зберігання;
- зеленої маси на корм - франко-місце споживання;
- зеленої маси на силос, трав'яного борошна, сінажу, гранул - франко-місце силосування, сінажування, виробництва борошна, гранул.

Перелік об'єктів калькулювання продукції та калькуляційних одиниць сільськогосподарського виробництва у рослинництві наведено в додатку К.

Витрати на вирощування та збирання зернових культур (включаючи вартість з доробки зерна на току) становлять собівартість зерна, зерновідходів і соломи.

Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами. Для розподілу витрат між ними 1 ц зерна приймають за еталон (одиницю), а зернові відходи прирівнюють до нього за коефіцієнтом, який розраховують за масовою часткою у них повноцінного зерна, що встановлюють за допомогою лабораторного аналізу.

Витрати на обробіток площ, на яких повністю загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списуються як надзвичайні втрати. При пересіві повністю загблих посівів до сум витрат віднесено вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою (повторювані витрати), а всі інші суми витрат на лущення стерні, підняття зябу і снігозатримання, вартість добрив та витрачені на їх внесення суми тощо, тобто неповторювані витрати, списуються в розрізі статей на пересіяну культуру.

Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюється за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальними пунктами шляхом обмолоту середньодобових зразків з урахуванням базової вологості зерна в качанах (базова вологість зерна в качанах кукурудзи становить 14 відсотків). Перерахунок качанів кукурудзи

повної стиглості в сухе зерно, що залишені на кінець року в підприємстві, та перероблених для внутрішньогосподарських потреб виконується за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який встановлюється за даними реєстрів накладних на прийняте покупцями зерно.

Облік витрат на догляд за кагатами починаючи з січня та витрат на розкриття кагатів, вибирання коренів, їх сортування та інші роботи ведеться на окремому аналітичному рахунку, на який списується після розкриття кагатів собівартість закладених на зберігання коренів. У результаті сортування одержують буряки, придатні для висадки та забраковані, які оцінюються за середньою собівартістю кормових буряків з урахуванням їх якості. Собівартість центнера буряків-висадків визначається діленням витрат (без вартості забракованих буряків) на фізичну масу одержаних буряків-висадків.

У неспеціалізованих підприємствах витрати обчислюються в цілому по садівництву і калькулюється середня собівартість одержаної продукції. При потребі визначення собівартості кожного виду продукції витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до вартості за реалізаційними цінами.

Для визначення собівартості вирощеного садивного матеріалу (саджанців насіннячкових і кісточкових порід тощо) загальна сума витрат на вирощування окремих культур чи груп з кожного поля (без витрат на викопування) розподіляється пропорційно до кількості саджанців, викопаних для реалізації і залишених в ґрунті для дорощування.

Витрати на вирощування і збирання та доробку хмелю розподіляються між одержаною продукцією пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами. Фактичні витрати на вирощування баштанних культур розподіляються між видами продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами.

У спеціалізованих підприємствах облік витрат на вирощування квітів ведеться за культурами і в разі вирощування кількох культур на одній площі (в одній теплиці) сума витрат розподіляється між видами отриманої продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами.

Неспеціалізовані підприємства облік витрат на вирощування квітів ведуть у розрізі відкритого і закритого ґрунту. Для обліку витрат на вирощування насіння відкривають окремий рахунок. Сума витрат між видами продукції розподіляється пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами.

На підприємствах, які вирощують гриби, виробництво складається з двох переділів. Продукцією першого є компост, собівартість якого визначається діленням загальної суми витрат на кількість отриманого компосту.

Для визначення собівартості продукції садівництва та ягідників із загальної суми витрат поточного року виключається вартість живців, відсадків, паростків, вусів, оцінених за реалізаційними цінами, та падалиці, оціненої за цінами можливого використання. Аналогічно за окремими культурами, що вирощуються в теплицях, витрати розподіляються пропорційно до вартості одержаної продукції за реалізаційними цінами.

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» об'єктами калькуляції за сіяними травами є кожний вид одержаної продукції - сіно, зелена маса, насіння, солома. Якщо однорічні трави використовуються для одного виду продукції - зеленої маси або сіна, то її собівартість визначається простим методом і зводиться до ділення суми витрат на цю культуру на кількість оприбуткованої продукції.

У разі отримання кількох видів продукції трав витрати на їх вирощування минулого та поточного років розподіляються пропорційно до площі, використаної для одержання відповідного виду продукції, а витрати на збирання, транспортування, доробку певного виду продукції відносять безпосередньо на її собівартість. Якщо з окремих площ сіяних трав отримують кілька видів продукції, то загальновиробничі витрати, віднесені на цю площу, розподіляються між видами продукції пропорційно до кількості зібраної земної маси.

Витрати, пов'язаних з підготовкою ґрунту, посівом багаторічних трав, вартість насіння та їх разові витрати, зокрема, вартість незавершеного

виробництва, рівномірно розподіляються за роками залежно від строку експлуатації посівів.

Витрати на поліпшення природних сіножатей і створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) розглядаються як витрати на незавершене виробництво, які розподіляються між продукцією, отриманою протягом 3 – 4 років.

Продукція культурних пасовищ відображується тільки в кількісному вираженні і вартісної оцінки не має.

Перевірка собівартості сінажу передбачає врахування специфіки цього виробництва, що зумовлює специфіку калькуляції собівартості сінажу. На відміну від силосування, де завжди відома кількість використаної зеленої маси при сінажуванні, використовується прив'ялена трава з вологістю 60 відсотків. При цьому заготівля сінажу проводиться на місці знаходження свіжоскошеної трави. Отже, маса використаної свіжоскошеної трави для приготування сінажу залишається невідомою. Її визначають зворотним шляхом. Оприбуткувавши сінаж і враховуючи його кількість (масу) та відсоток вологості, розраховують кількість використаної свіжоскошеної трави за формулою 2.1.

$$M_1 = \frac{M_2 (100 - B_2)}{(100 - B_1)}, \quad (2.1)$$

де  $M_2$  - маса прив'яленої трави;

$B_1$  - вологість свіжоскошеної трави;

$B_2$  - вологість прив'яленої трави;

$(100 - B_1)$  - наявність сухих речовин у свіжоскошеній траві;

$(100 - B_2)$  - наявність сухих речовин у прив'яленій траві.

Витрати минулих років (обробка ґрунту посівів, догляд за посівами) розподіляють між суміжними роками виходячи із урожайності за кожний рік, кількості років використання цих посівів.

Собівартість кормів пасовищ (з культурних пасовищ) має визначатися діленням витрат на їх створення (минулих і поточних років) на кількість центнерів цих кормів.

Корми пасовищ (з природних пасовищ) відображуються лише в кількісному вираженні в центнерах і кормо-одиницях. Собівартість їх не визначається, оскільки немає витрат, пов'язаних з їх отриманням.

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» у кінці року після визначення фактичної собівартості сільськогосподарської продукції в бухгалтерії складається відомість, де зазначаються кількість одержаної продукції та її використання протягом року, а також залишок продукції на складі в оцінці за плановою і фактичною собівартістю та обчислюються калькуляційні різниці (економія чи перевитрата), що підлягають списанню на відповідні рахунки. Якщо фактична собівартість продукції виявилася нижчою за планову, то на суму економії здійснюється від'ємний запис («червоне сторно»). Сума перевитрат списується звичайним записом (зі знаком +). Калькуляційні різниці записуються у відповідні регістри синтетичного та аналітичного обліку. Після списання калькуляційних різниць рахунки обліку культур (груп культур) закриваються.

Типова кореспонденція рахунків калькулювання собівартості поточних біологічних активів рослинництва наведена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Типова кореспонденція рахунків результатів калькулювання собівартості поточних біологічних активів рослинництва [18]**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Відображено суму фактичних витрат протягом року	231 «Рослинництво»	Витрати
2.	Оприбутковано побічну продукцію	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	231 «Рослинництво»
3.	Оприбутковано зерно за плановою собівартістю	271 «Продукція рослинництва»	231 «Рослинництво»
4.	Оприбутковано зерно відходи за	208	231



	плановою собівартістю	«Матеріали сільського-подарського призначення»	«Рослинництво»
5.	Списано калькуляційну різницю по зерну в кінці року методом до проводки	271 «Продукція рослинництва»	231 «Рослинництво»

*Продовж. табл. 2.5*

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
6.	Списано калькуляційну різницю по зерно відходах методом червоне сторно	208 «Матеріали сільського-подарського призначення»	231 «Рослинництво»

Отже, від обґрунтованості калькуляційних розрахунків собівартості поточних біологічних активів рослинництва залежить об'єктивність кінцевих фінансових результатів діяльності товариства з обмеженою відповідальності «ГЯДТ АГРО».

#### **2.4. Напрями удосконалення обліку поточних біологічних активів рослинництва в умовах використання комп'ютерних технологій**

Розвиток обліку в сільському господарстві має базуватися, насамперед, на його комплексній автоматизації, що значно поліпшить якість вихідної обліково-аналітичної інформації та зменшить трудомісткість роботи бухгалтерії сільськогосподарського підприємства.

Розглядаючи необхідність комп'ютеризації обліку поточних активів рослинництва, зазначимо, що автоматизація процесу виробництва в даній галузі повинна забезпечувати, насамперед, повний облік фактичних виробничих витрат за статтями й елементами як у розрізі центрів відповідальності, так і по підприємству в цілому.

Закономірно, що нині для вітчизняних сільськогосподарських підприємств дедалі достовірнішими й необхіднішими стають концепції інформаційних систем, такі як ERP, що широко використовуються для

комп'ютеризації світової економіки. ERP-система – це велика система комплексної автоматизації обліку всіх структурних підрозділів підприємства. Вона включає функції планування потреб у виробничих ресурсах, технологічної підготовки виробництва, складання бюджетів фінансових ресурсів – доходів і витрат, а також контроль за їхнім виконанням. Найпоширенішими серед таких програмних продуктів на території України є «Галактика», «1С: Підприємство. Бухгалтерський облік для України. Версія 7.7» та «Парус-Предприятие».

Серед багатьох функцій ERP-системи найголовнішою є обслуговування обліку процесу виробництва. Висловлюючись точніше, вона описує функції всередині трьох основних процесів розширеного економічного відтворення – придбання матеріальних ресурсів, власне виробництва та реалізації виробленої продукції.

Значним недоліком кожної із запропонованих програм є те, що жодна із них не враховує особливостей ведення бухгалтерського обліку в аграрному виробництві. Отже, можна зробити висновок, що автоматизація виробництва у сільському господарстві не набуде масового характеру доти, поки не будуть розроблені спеціальні програмні продукти саме для цієї галузі АПК.

Незважаючи на це, серед аграрних формувань найбільшою популярністю користується програма «1С: Підприємство. Бухгалтерський облік для України. Версія 7.7», яка досить зручна для використання та доступна для придбання порівняно з іншими програмами. Програма «1С: Підприємство. Бухгалтерський облік для України. Версія 7.7», зокрема її підсистема «1С: Підприємство. Бухгалтерія 7.7», належить до управлінської інформаційної системи класу ERP (Enterprise resource planning), яку використовують для ведення управлінського та фінансового обліку, а також вона розв'язує завдання фінансового менеджменту в підприємстві. Основною перевагою ведення обліку виробництва за допомогою системи «1С: Підприємство. Бухгалтерія 7.7» є те, що синтетичні рахунки витрат можна побудувати на трьох або п'яти рівнях. Це дає можливість деталізувати виробничі витрати за статтями й об'єктами, що

сприятиме повнішому розподіленню непрямих витрат та уникненню арифметичних помилок під час здійснення такого розподілу.

Програма ««1С: Підприємство. Бухгалтерський облік для України. Версія 7.7»» відрізняється від інших систем автоматизованого обліку тим, що її зручно використовувати з метою комп'ютеризації різних ділянок виробництва в розрізі окремих структурних підрозділів підприємства. Для цього створюється довідник, в якому перераховані всі підрозділи підприємства. Таким чином, автоматизований облік витрат на рахунку 23 «Виробництво» ведеться з використанням субконто «Підрозділи». Це досить зручно для сільськогосподарських підприємств, які організовують внутрішньогосподарський облік за окремими структурними підрозділами, зокрема, в галузі рослинництва.

Аналітичний облік витрат на виробництво ведуть встановленням зв'язків між відповідною проводкою, сумою витрат, обсягом витрат (у натуральному виразі) та об'єктом обліку витрат.

Так, за рахунок впровадження комп'ютерної програми «1С: Підприємство. Бухгалтерський облік для України. Версія 7.7» можна досягти ефекту в частині:

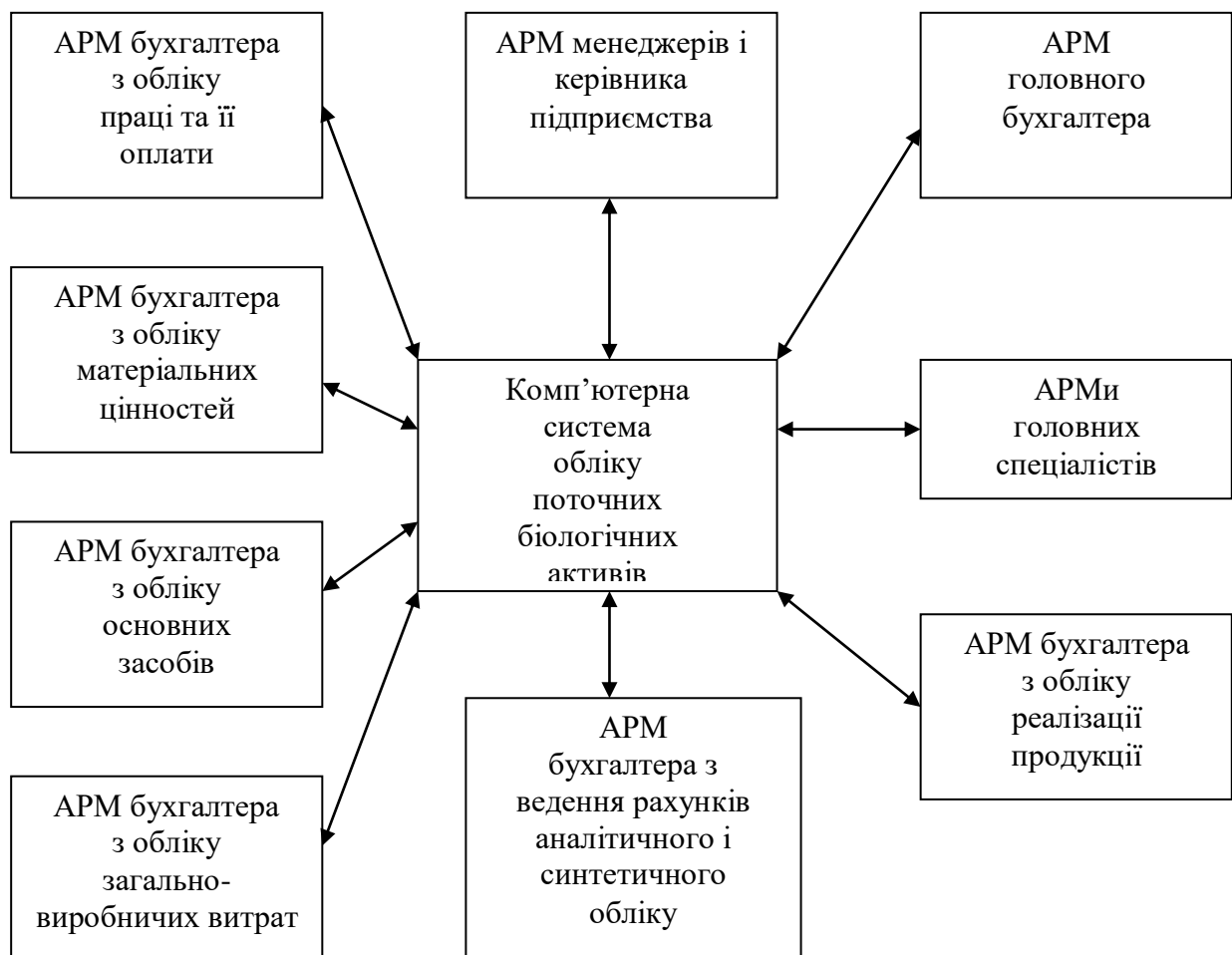
- наскрізного і своєчасного оперативного виробничого планування й обліку виробництва, що дає змогу на 20-30% знизити втрати безпосередньо в центрах відповідальності;
- уникнення необлікованих недостач матеріальних цінностей на 3-5%;
- зниження необґрунтованої видачі запасів у виробничі підрозділи на 10-15%;
- зниження виробничої та повної собівартості продукції за рахунок скорочення загальновиробничих та адміністративних витрат на 3-5%.

Одним із перспективних і досить поширених заходів у сільськогосподарських підприємствах є комп'ютеризація управлінського обліку на основі комплексу пов'язаних з АРМ. Автоматизовані системи обліку ґрунтуються на об'єднанні кількох локальних АРМ в одну велику комплексну

систему АРМ. Так, для обліку виробництва продукції рослинництва використовують такі локальні АРМи: зі складського обліку запасів; з обліку заробітної плати та нарахувань і відрахувань від неї; з обліку основних засобів та амортизації; з обліку загальновиробничих витрат; з обліку загальногосподарських витрат; з обліку витрат на реалізацію продукції.

На рис. 2.2 нами запропоновано організація обліку господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» із використанням локальних АРМів окремих виконавців технологічних операцій та керівників різного рівня управління.

Комплекс АРМів становить єдину систему, пов'язаних АРМ з обліку виробництва продукції сільського господарства. Кожна локальна система об'єднує певну групу витрат, що формують виробничу і повну собівартість продукції.



**Рис. 2.2. Схема організації обліку поточних біологічних активів із застосуванням локальних комп'ютерних мереж по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» [6, с. 98]**

Найдоцільніше організовувати роботу комплексних АРМ у середині кожного структурного підрозділу підприємства. АРМи кожного структурного підрозділу становлять єдину систему комп'ютеризованого обліку підприємства. Обмін інформацією між АРМами може здійснюватися за допомогою паперових носіїв, дискет, засобів електронної пошти і локальної комп'ютерної мережі.

Організація обліку господарської діяльності за допомогою АРМ, передусім, повинна базуватися на наступних положеннях:

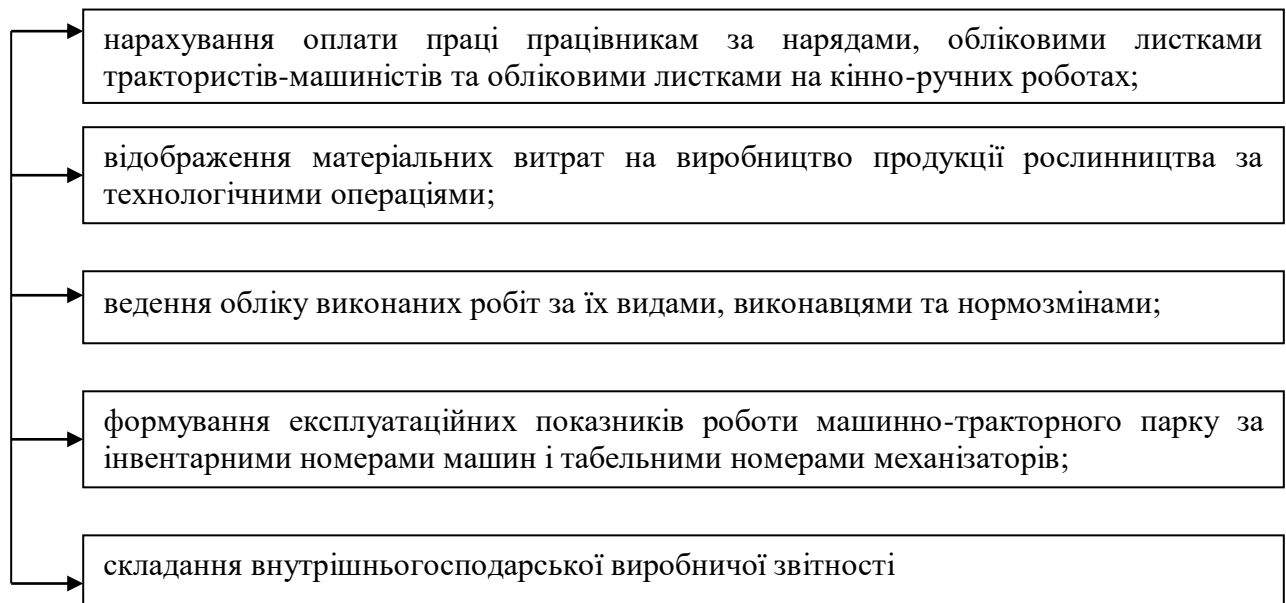
- обробка облікової інформації відбувається в реальному режимі часу, на робочих місцях обліковців; ведення діалогової роботи між працівником і комп'ютером; організація документообігу на електронних носіях;

- оперативність обробки облікової інформації та складання внутрішньої звітності; створення умов для ефективної організації контролю обліку виробничої діяльності; автоматизація комунікацій між окремими робочими місцями, тобто автоматизація за допомогою пов'язаних АРМ

Використання локальних АРМ в автоматизації обліку поточних біологічних активів рослинництва на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» істотно поліпшило оперативність та ефективність управлінського обліку, сприяло скороченню часу обробки економічної інформації та доведення результатів обліково-аналітичної роботи до керівництва підприємства у найкоротші терміни. Це дало змогу створити електронну внутрішньогосподарську звітність і поліпшило якість ведення бухгалтерського обліку в цілому. Досвід згаданого підприємства свідчить, що автоматизована обробка інформації позитивно впливає на кінцеві результати господарювання й терміни подання форм звітності для її досконального вивчення внутрішніми та зовнішніми користувачами. Це, в свою чергу, відіграє не останню роль у залученні інвестицій, наданні кредитів та інших шляхів поліпшення фінансово-економічного становища галузі рослинництва. Такий

досвід, безперечно, надзвичайно корисний і для інших підприємств області, які тільки збираються впроваджувати інноваційні технології обліку господарювання.

Особливості організації роботи АРМу керівника підрозділу рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» наведені на рис. 2.3.



**Рис. 2.3. Організація роботи АРМу керівника підрозділу рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» [авторська розробка]**

Комп'ютеризація обліку виробництва в галузі рослинництва повинна враховувати особливості вирощування біологічних активів, а саме:

1. різні технології вирощування біологічних активів або їх груп, у тому числі й ведення органічного землеробства;
2. різні показники врожайності біологічних активів;
3. проведення заходів щодо поліпшення родючості ґрунтів.

Перший і третій пункти особливостей вирощування біологічних активів взаємозв'язані, оскільки для ведення екологічного рослинництва вирішальним є можливість поліпшення якості ґрунтів за рахунок внесення органічних добрив і дотримання правильних сівозмін для уникнення виснаженості ґрунтів.

Враховуючи особливості галузі рослинництва за умов розташування окремих її підрозділів на досить великій відстані від бухгалтерії та адміністративного апарату підприємства, впровадження інформаційних систем обліку супроводжується великою складністю. виправити цю ситуацію допомагає використання комп'ютерної техніки і застосування корпоративних мереж. Це дасть змогу керівникам виробничих підрозділів вносити відповідні дані відразу після закінчення виконання технологічних операцій по вирощуванню біологічних активів або збирання врожаю сільськогосподарських культур. У результаті цього працівники бухгалтерії та головний бухгалтер матимуть змогу миттєво одержувати інформацію про виробничі витрати та вихід готової продукції.

Отже, автоматизація обліку господарської діяльності стає необхідною в сучасному вирі прогресивних комп'ютерних технологій, проте вона ще й досі не набула масовості у вітчизняних аграрних підприємствах. Суб'єкти господарювання не поспішають впроваджувати інновації електронного управлінського обліку і цим самим гальмують власний економічний розвиток.

А втім ведення автоматизованого обліку поточних біологічних активів рослинництва дасть можливість глибше вивчити залежність обсягів виробництва та витрат на виробництво від факторів зовнішнього і внутрішнього середовища. Проведений аналіз уможливить точніше визначити фактичну собівартість виробленої продукції та прийняти адекватні управлінські рішення. Ще однією перевагою автоматизованого управлінського обліку є можливість автоматичного порівняння планової собівартості із фактичною та аналізу виявлених відхилень. Одержання такої економічної інформації у досить короткі терміни позитивно вплине на організацію управління сільськогосподарського суб'єкта господарювання.

## Висновки за розділом 2

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів та Міністерство аграрної політики України (МАПУ) розробили і затвердили ряд нормативних документів, що регулюють організацію та методику бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Об'єктами витрат у рослинництві є вид культур - зернові та зернобобові культури (пшениця озима, ячмінь озимий, овес, горох та ін.), технічні культури (соняшник на зерно, конопля, цукрові буряки, тютюн тощо) та інші культури.

Висвітлення організаційно-технічних аспектів обліку поточних біологічних активів рослинництва забезпечує облікова політика підприємства.

Для узагальнення інформації про поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено синтетичний рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Облік витрат на виробництво продукції рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» ведуть у Журналі-ордері № 10.3 с.-г. Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» облік продукції рослинництва веде на субрахунку 271 «Продукція рослинництва».

Заключним етапом процесу виробництва є встановлення правильності обчислення собівартості продукції рослинництва, визначення витрат на одиницю продукції. По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» визначення виробничої собівартості продукції рослинництва здійснюється за видами сільськогосподарських культур.

Розвиток обліку в сільському господарстві має базуватися, насамперед, на його комплексній автоматизації, що значно поліпшить якість вихідної обліково-аналітичної інформації та зменшить трудомісткість роботи бухгалтерії сільськогосподарського підприємства.



### РОЗДІЛ 3

## КОНТРОЛЬ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

### 3.1. Зовнішній контроль поточних біологічних активів рослинництва

Контроль – це багатоаспектне поняття, яке розглядається як функція управління. Але, контроль це не тільки функція управління, яка здійснюється на всіх його стадіях. І в жодному разі, не можна зводити контроль лише до методу чи форми управління, тому що він є і формою, і методом, і самостійною функцією та стадією управління загалом та в галузі сільського господарства зокрема [3, с. 8].

Як показали результати наукових досліджень, контроль поточних біологічних активів рослинництва на підприємствах сільського господарства повинен враховувати не лише особливості чинного законодавства, але й важливі ознаки галузевої специфіки. Тому, на підприємствах сільського господарства можуть застосовуватися наступні види контролю – державний, відомчий, позавідомчий, незалежний, громадський (рис. 3.1).

Основними ознаками контролю в сільському господарстві є: форма реалізації державної влади, управлінсько-визначена система перевірки, сукупність конкретних галузей матеріального виробництва, передумова демократичного розвитку держави, підпорядкування чинному законодавству, виявлення фактичного стану справ у будь-якому процесі сільського господарства [40].

Державний контроль у сільському господарстві України, зокрема у сфері рослинництва – це нормативно-встановлена й управлінська функція відповідних органів, реалізація якої передбачена в галузі матеріального виробництва, що займається вирощуванням сільськогосподарських культур для забезпечення населення продуктами харчування, а промисловості – сировиною,

і має на меті вплинути на поведінку суб'єктів, виявити і усунути правопорушення та притягнути винних осіб до відповідальності [40].



**Рис. 3.1. Види зовнішнього контролю на підприємствах сільського господарства [91]**

Мета державного контролю в сільському господарстві – це забезпечення повної обізнаності органів державного управління за станом виробничо-господарського функціонування кожної із галузей сільського господарства, зокрема рослинництва, кожного самостійного виробничо-підприємницького підприємства як суб'єкта аграрного права [23, с. 35-36; 40].

Державний контроль в сільському господарстві, зокрема в рослинництві організовують за принципами, які є складниками загальних принципів державного контролю (рис. 3.2).



**Рис. 3.2. Принципи державного контролю в сільському господарстві  
[авторське узагальнення]**

Державний контроль в сільському господарстві виконує Державна фінансова інспекція України, яка у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України іншими актами законодавства України, а також дорученнями Президента України.

Основними завданнями Державної фінансової інспекції України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також внесення пропозицій щодо її формування [91].

Державна фінансова інспекція України відповідно до покладених на неї завдань здійснює контроль за [91]:

- виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;
- цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів;

- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
- складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- усуненням виявлених недоліків і порушень;
- вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб,
- застосовує заходи впливу за порушення законодавства в галузі сільського господарства, накладає стягнення, санкції до осіб, винних у порушенні законодавства;
- здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на неї Президентом України.

Державна фінансова інспекція України здійснювати державний контроль шляхом проведення [91]:

- інспектування у формі планових та позапланових ревізій певного комплексу чи окремих питань фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій;
- державного фінансового аудиту;
- перевірки державних закупівель.

Державна фінансова інспекція України має право вилучати під час проведення ревізії сільськогосподарського підприємства копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення.

Державна фінансова інспекція України у процесі виконання покладених на неї завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими органами виконавчої влади, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, органами місцевого самоврядування, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також

підприємствами, установами, організаціями, всеукраїнськими об'єднаннями профспілок і всеукраїнськими об'єднаннями організацій роботодавців.

Державна фінансова інспекція України у межах своїх повноважень, на основі і на виконання Конституції та законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів України, інших актів законодавства України, а також доручень Президента України та Міністра видає накази організаційно-розпорядчого характеру, які підписуються Головою Державної фінансової інспекції України.

Державні контрольні функції виконує і Рахункова палата України, що здійснює контроль за ефективністю використання коштів державного бюджету у межах бюджетних програм та наукової підтримки управлінських рішень для функціонування і розвитку сільськогосподарської галузі.

Позавідомчий контроль на сільськогосподарських підприємствах здійснює Міністерство аграрної політики та продовольства України, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Міністерство аграрної політики та продовольства України є головним (провідним) органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань формування та забезпечення реалізації державної аграрної політики, продовольчої безпеки держави, державного управління у сфері сільського господарства, садівництва, виноградарства, харчової промисловості, рибного господарства, переробки сільськогосподарської продукції.

Основними завданнями Міністерства аграрної політики та продовольства України є: забезпечення реалізації державної аграрної політики, організація розроблення і здійснення заходів щодо гарантування продовольчої безпеки держави; забезпечення здійснення державного управління у галузях агропромислового виробництва; організація і забезпечення проведення аграрної реформи, здійснення її моніторингу, розроблення і реалізація заходів щодо структурної перебудови галузей агропромислового виробництва; участь у реалізації державної політики у сфері підприємництва; участь у формуванні та реалізації соціальної політики у сільській місцевості; координація діяльності

органів влади з питань реалізації державної аграрної політики, соціальної політики у сільській місцевості: забезпечення продовольчої безпеки держави; проведення аграрної реформи.

Міністерство аграрної політики та продовольства України організовує та здійснює державний контроль та нагляд за дотриманням вимог законодавства у процесі експлуатації природоохоронних об'єктів, раціонального використання лісових, водних та інших природних ресурсів; сприяє додержанню та вдосконаленню законодавства з питань, що належать до його відання.

Сьогодні Міністерство аграрної політики та продовольства України має у своєму складі такі інспекційні органи: Державну ветеринарну та фітосанітарну службу України, Державне агентство рибного господарства, Державне агентство земельних ресурсів України, Державне агентство лісових ресурсів, Державну інспекцію сільського господарства України.

Відповідно до положення про Державну інспекцію сільського господарства України [83] основними завданнями Державної інспекції сільського господарства України є:

- реалізація державної політики у сферах здійснення державного контролю в агропромисловому комплексі;
- внесення на розгляд Міністра пропозицій щодо формування державної політики у зазначених сферах.

Державна інспекція сільського господарства України відповідно до покладених на неї завдань:

- 1) організовує та здійснює державний контроль в галузі рослинництва:
  - а) у частині дотримання земельного законодавства, використання та охорони земель усіх категорій та форм власності;
  - б) у частині насінництва та розсадництва за:
    - діяльністю суб'єктів усіх форм власності і господарювання у сфері насінництва та розсадництва;
    - дотриманням технології виробництва на етапах вирощування, збирання і післязбиральної обробки насіння і садивного матеріалу;

- дотриманням сортових та посівних якостей насіння, що реалізується суб'єктами оптової та роздрібною торгівлі;

- дотриманням суб'єктами насінництва та розсадництва державних стандартів, інших нормативних документів;

- сертифікацією насіння і садивного матеріалу;

в) у частині якості та безпечності сільськогосподарської продукції за:

- веденням кількісно-якісного обліку зерна та продуктів його переробки на хлібоприймальних і зернопереробних підприємствах незалежно від форми власності та господарювання, веденням реєстру складських документів на зерно та зерна, прийнятого на зберігання;

- проведенням декларування сільськогосподарської продукції, у тому числі зернових культур;

- дотриманням технічного регламенту зерновими складами в процесі зберігання зерна та продуктів його переробки;

г) у частині дотримання заходів біологічної і генетичної безпеки щодо сільськогосподарських рослин при створенні, дослідженні та практичному використанні генетично модифікованих організмів у відкритих системах на підприємствах, в установах і організаціях агропромислового комплексу;

д) у частині охорони прав на сорти рослин за:

- дотриманням юридичними та фізичними особами вимог законодавства з охорони прав на сорти рослин у сфері виробництва, використання, зберігання, реалізації та розмноження садивного матеріалу сортів рослин;

- збереженістю сортів рослин, реєстрацією ліцензійних договорів на їх використання та виплатою авторської винагороди;

- веденням первинного насінництва власниками майнових прав інтелектуальної власності та підтримувачами сортів рослин;

- набуттям прав на сорти рослин та їх реєстрацією;

- ввезенням в Україну садивного матеріалу (насіння) незареєстрованих в Україні сортів рослин;

2) здійснює сертифікацію насіння і садивного матеріалу сільсько-господарських рослин;

3) надає витяги з основного реєстру складських документів на зерно та зерна, прийнятого на зберігання, реєстру зернового складу; веде основний реєстр складських документів на зерно та зерна, прийнятого на зберігання; видає бланки складських простих і подвійних складських свідоцтв на зерно, складських квитанцій для зернових складів, що здійснюють приймання зерна на зберігання;

4) організовує та координує роботу з проведення сертифікації зернових складів на відповідність послуг із зберігання зерна та продуктів його переробки;

5) аналізує, узагальнює зведені матеріали щодо проведення декларування сільськогосподарської продукції, у тому числі зернових культур, та подає відповідну інформацію про декларовану продукцію;

6) видає документи про якість насіння і садивного матеріалу сільськогосподарських рослин;

7) видає дозвіл на введення в оборот насіння і садивного матеріалу;

8) здійснює атестацію суб'єктів насінництва та розсадництва для надання права на виробництво та реалізацію оригінального і елітного насіння;

9) веде державний реєстр виробників насіння і садивного матеріалу;

10) перевіряє відповідність насіння державним стандартам та видає сертифікати відповідності, здійснює сортову сертифікацію насінницьких посівів та відбір проб насіння і садивного матеріалу з метою перевірки їх на сортові та посівні якості;

11) здійснює контроль за використанням бюджетних коштів, матеріальних та трудових ресурсів, забезпечує бухгалтерський облік операцій відповідно до чинного законодавства тощо.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України 12 грудня 2012 р. № 1300 «Про утворення територіальних органів Державна інспекція сільськогосподарства» та Наказу Міністерства аграрної політики та продовольства



України від 23 грудня 2014 р. № 770 «Про затвердження Положення про Державну інспекцію сільського господарства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі» створено Державну інспекцію сільського господарства в Полтавській області.

Державна інспекція сільського господарства в Полтавській області є територіальним органом Державної інспекції сільського господарства України.

Основними функціями Державної інспекції сільського господарства в Полтавській області є:

- державний нагляд за дотриманням земельного законодавства, використанням та охороною земель усіх категорій та форм власності;
- контроль якості сільгосппродукції; дотримання заходів біологічної і генетичної безпеки сільськогосподарських рослин;
- експлуатація та технічний стан сільськогосподарських машин;
- охорона прав на сорти рослин; видача дозвільних документів, сертифікатів, ліцензій;
- сертифікація зернових складів на відповідність послуг із зберігання зерна, визначення якості та безпечності зерна та продуктів його переробки та ряд іншого.

Також, враховуючи тенденцію зростання конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції рослинництва не лише на внутрішніх, а й на зовнішніх ринках, вважаємо за доцільне звернути увагу на важливу роль незалежного контролю, а саме аудиту згідно з Міжнародними стандартами аудиту [61]. На сільськогосподарських підприємствах Полтавської області незалежний обов'язків аудит не здійснюють.

Щодо громадського контролю на підприємствах сільського господарства, то він здійснюється через утворені власником органи (органом управління – підрозділи), їхні фінансово-економічні служби в межах визначених власником (органом управління) повноважень та/або шляхом залучення аудиторських фірм (аудиторів), які мають право на проведення аудиторської діяльності відповідно до законодавства. Об'єктами господарського контролю є операції винятково з

об'єктами права власності суб'єктів господарювання, фінансовими і матеріальними ресурсами та іншими активами, що перебувають в їхньому управлінні або повному господарському віданні, а також з їхніми зобов'язаннями.

Усі охарактеризовані види контролю щодо організації обліку поточних біологічних активів рослинництва на сільськогосподарських підприємствах у наукових джерелах зараховують до зовнішньої форми контролю.

Таким чином, суб'єкти зовнішнього контролю мають законодавче право здійснювати державний контроль як поточних біологічних активів рослинництва так і фінансово-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства.

### **3.2. Внутрішній контроль поточних біологічних активів рослинництва**

Внутрішній контроль організовується в інтересах підприємства та передбачає перевірку додержання умов законодавчих і нормативних актів за здійсненими господарськими операціями та оцінку економічності й ефективності операцій, проведених на підприємстві. Відповідальність за організацію внутрішнього контролю несе керівник підприємства, який ці обов'язки покладає відповідно до посадових інструкцій на працівників, зайнятих управлінням.

Організація внутрішнього контролю повинна бути підпорядкована наступним вимогам [33, с. 335]:

- функції контролю здійснюються особами, які представляють інтереси даного підприємства і є членами цього колективу;
- представниками підприємства проводяться усі види контролю, який на ньому здійснюється;
- забезпечення прямого та зворотнього зв'язку між контролюючим органом чи працівниками зі структурними підрозділами підприємства, між

керованою і керуючою системами, між лінійними і функціональними підрозділами.

Організація внутрішнього контролю ставить перед собою такі завдання [33, с. 340]:

- надавати користувачам достовірну та неупереджену інформацію про об'єкти та процеси, що відбуваються на підприємстві;
- надавати допомогу управлінському персоналу в прийнятті найбільш доцільних управлінських рішень.

Організацію внутрішнього контролю проводять представники підприємства. Суб'єктами внутрішнього контролю на підприємстві є:

- обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, що здійснює контрольні функції в процесі відображення господарських операцій в первинних документах, регістрах, звітах;
- ревізійна комісія, що здійснює контроль за діяльністю керівництва підприємства та обирається з числа працівників підприємства;
- інвентаризаційна комісія. До функцій таких комісій може входити проведення інвентаризацій з метою вирішення організаційних питань, прийняття управлінських рішень виробничого характеру, перевірка адекватності даних бухгалтерського обліку при проведенні аудиторської перевірки тощо;
- внутрішні аудитори, які виконують контрольні функції залежно від мети і завдань, поставлених вищим керівництвом підприємства, який їх призначив.

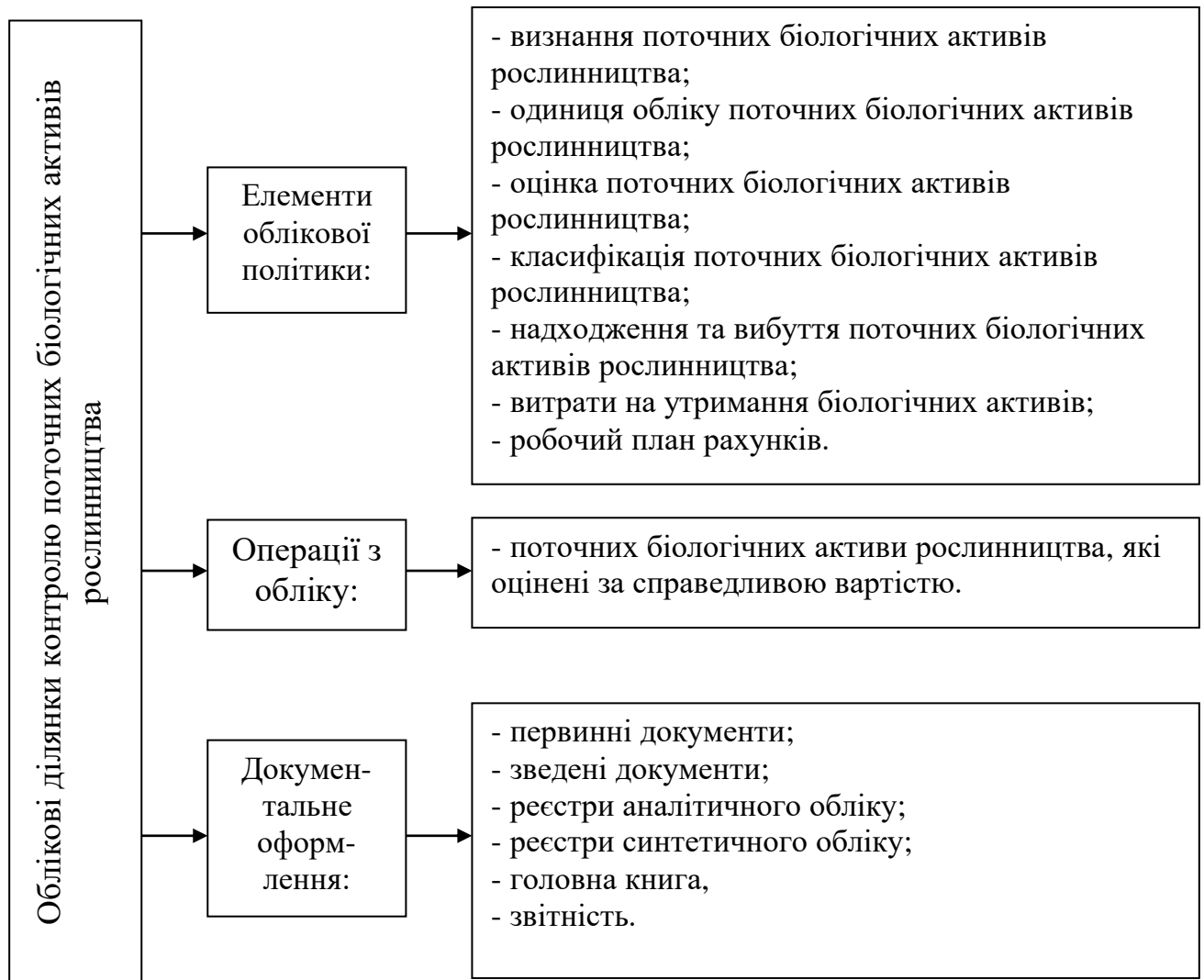
Якщо на підприємстві немає служби внутрішнього контролю, то всю відповідальність слід рівномірно розподілити між працівниками.

Елементами системи внутрішнього контролю є [45, с. 210]:

- максимальне розділення функцій ведення бухгалтерського обліку;
- встановлення відповідальності кожного працівника;
- визначення кола осіб, які мають право підпису документів з витрачання товарно-матеріальних цінностей, видачі коштів тощо;
- організація дієвої системи зберігання цінностей;
- проведення раптових ревізій (перевірок);

- постійне навчання та підвищення кваліфікації облікових працівників.

Організація внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» передбачає контроль на облікових ділянках, наведених на рис. 3.3.



**Рис. 3.3. Облікові ділянки контролю поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» [авторське узагальнення]**

Організація внутрішнього контролю неможлива без використання методів його проведення. Традиційно серед основних методів контролю виділяють ревізію, інвентаризацію, тематичну перевірку, обстеження, внутрішній аудит,

економічний аналіз. Вони мають різні способи організації їх проведення: суцільний, вибірковий, комбінований.

Інвентаризацію поточних біологічних активів рослинництва проводить інвентаризаційна комісія, до функцій якої входить проведення інвентаризацій з метою встановлення фактичної наявності і стану поточних біологічних активів рослинництва для порівняння цих даних з бухгалтерськими, прийняття на основі отриманих результатів певних управлінських рішень виробничого характеру, вирішення організаційних питань, перевірка адекватності даних бухгалтерського обліку при проведенні аудиторської перевірки тощо.

Відповідальність за організацію інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» несе директор товариства, який з головним бухгалтером розробляє графік проведення інвентаризацій.

Для проведення інвентаризаційної роботи по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» розпорядчим документом директора створюються постійно діючі та робочі інвентаризаційні комісії.

Постійно діючі інвентаризаційні комісії:

1) проводять профілактичну роботу щодо забезпечення, збереження поточних біологічних активів рослинництва, заслуховують на своїх засіданнях керівників структурних підрозділів з цього питання;

2) організовують проведення інвентаризацій поточних біологічних активів рослинництва і здійснюють інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій;

3) здійснюють контрольні перевірки правильності проведення інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва у місцях збереження та переробки у між інвентаризаційний період. Основними завданнями перевірок і вибірових інвентаризацій у між інвентаризаційний період є здійснення контролю за збереженням поточних біологічних активів рослинництва дотримання матеріально відповідальними особами правил їх зберігання і ведення первинного обліку;

4) при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва та інших випадках проводять за дорученням директора товариства повторні суцільні інвентаризації;

5) розглядають письмові пояснення осіб, які допустили нестачу чи псування поточних біологічних активів рослинництва та інші порушення, свої пропозиції щодо регулювання виявлених нестач і втрат від псування поточних біологічних активів рослинництва, заліку внаслідок пересортиці відображають у протоколі. В протоколі мають бути наведені відомості про причини і винуватців нестач, втрат і лишків, вжиті заходи до винних осіб.

Робочі інвентаризаційні комісії:

1) здійснюють інвентаризацію поточних біологічних активів рослинництва у місцях зберігання та виробництва;

2) разом з бухгалтерією товариства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва і розробляють пропозиції щодо заліку нестач і надлишків поточних біологічних активів рослинництва, а також списанню нестач у межах норм природного убутку;

3) вносять пропозиції з питань упорядкування прийому, зберігання і відпуску поточних біологічних активів рослинництва, поліпшення обліку та контролю за їх збереженням, а також реалізації непотрібних Товариству поточних біологічних активів рослинництва;

4) несуть відповідальність за своєчасність і додержання порядку проведення інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва відповідно до наказу директора Товариства, за повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки поточних біологічних активів рослинництва;

5) оформляють протокол із зазначенням у ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва і висновків щодо них, пропозицій про залік нестач та лишків за пересортицею, списанню нестач в межах норм природного убутку, а також

понаднормових нестач і втрат від псування поточних біологічних активів рослинництва із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таких втрат і нестач.

Процес здійснення інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» розпочинається з підготовки та видачі Розпорядження на її проведення, що є внутрішнім документом і регламентує порядок проведення та об'єкти інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва, оформлення необхідної документації.

До складу інвентаризаційної комісії включаються відповідальні і дисципліновані особи з апарату управління товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», представників громадськості.

Розпорядження вручається голові інвентаризаційної комісії перед початком інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва або від'їздом до місця її проведення. Разом з ним видається пломбінатор або інші технічні засоби.

Керівник товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» перед проведенням інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва збирає інвентаризаційну комісію і проводить інструктаж з наступних питань:

- ознайомлення з виданим наказом, метою, завданнями, способами інвентаризації;
- висвітлення загальних правил і специфічних особливостей в методиці інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва;
- уточнення об'єктів, які підлягають інвентаризації;
- забезпечення бланками описів, канцтоварами, вимірювальними приладами склад комісії;
- ознайомлення з правилами оформлення інвентаризаційних описів;
- пояснення порядку прийняття заходів у випадку необхідності проведення повторної інвентаризації;

- висвітлення обов'язків, прав і відповідальності кожного члена інвентаризаційної комісії.

До початку проведення інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва матеріально відповідальні особи в присутності комісії складають звіт про останні проведені господарські операції з обліку поточних біологічних активів рослинництва та відображення їх у регістрах обліку і разом з описом документів здають під розписку до бухгалтерії. Це дозволяє розмежовувати документи, що відносяться до моменту проведення інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва та після її проведення, що має важливе значення для правильного визначення облікових даних та виведення результатів інвентаризації. Складений матеріально відповідальною особою звіт та додані первинні документи детально перевіряють члени комісії.

Інвентаризація поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» проводиться в присутності всіх членів комісії та матеріально відповідальних осіб.

В приміщенні де проводиться інвентаризація поточних біологічних активів рослинництва товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» сторонні особи не допускаються. Інвентаризаційна комісія зобов'язана:

- опломбувати всі місця зберігання поточних біологічних активів рослинництва, де є окремі чи додаткові входи та виходи;
- припинити операції щодо руху поточних біологічних активів рослинництва на складі;
- отримати та перевірити звіти матеріально відповідальних осіб з доданими до них виправдовуючими документами. Для цього матеріально відповідальній особі пропонується рознести в книгу складського обліку всі прибуткові та видаткові документи, з виведенням залишків на момент інвентаризації;
- взяти у матеріально відповідальних осіб розписку;
- організувати необхідну підготовку поточних біологічних активів рослинництва до інвентаризації;



- перевірити правильність ваговимірювальних приладів.

Інвентаризація поточних біологічних активів рослинництва проводиться за місцем зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Поточні біологічні активи рослинництва при інвентаризації записуються за окремим найменуванням із зазначенням номенклатурного номера, виду, групи, сорту і кількості.

Поточні біологічні активи рослинництва, які належать іншим підприємствам і знаходяться на відповідальному зберіганні, інвентаризують одночасно з власними цінностями. На них складають окремий інвентаризаційний опис, в якому роблять посилання на відповідні документи, що підтверджують прийняття таких поточних біологічних активів рослинництва на відповідальне зберігання.

Початок інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва вважається час пред'явлення матеріально відповідальною особою комісії всіх виправдовуючих документів складання звіту опечатування і отримування розписки про повноту пред'явлення документів.

Інвентаризаційні описи складаються тільки на дату початку інвентаризації з подальшим коригуванням на цю ж дату фактичної наявності того майна по якому відбувся рух в період інвентаризації.

Бланки інвентаризаційних описів видає бухгалтерія. Заповнення будь-яких реквізитів в описах до початку інвентаризації забороняється. Грубим порушенням порядку проведення інвентаризації є видача на руки комісії описів в яких відображена наявність активів за даними бухгалтерського обліку.

Описи повинні складатися акуратно, без помарок і підчисток, текст і цифри слід писати чітко і розбірливо.

В процесі заповнення інвентаризаційних описів здійснюють взаємну звірку кожної сторінки опису і у випадку виявлення розбіжностей по окремих позиціях негайно здійснюють перерахунок порівняння тих запасів, по яких виявилися розбіжності з фактом.

Допущені помилки при заповненні описів і неточності виправляють у всіх 3-х екземплярах. Якщо помилки були виявлені працівниками бухгалтерії, то про їх виправлення повідомляють осіб, що допустили помилки. Працівники бухгалтерії також підписуються при виправленні.

При оформленні інвентаризаційного опису кожна його сторінка нумерується. В кінці сторінки цифрами і прописом виводиться підсумок натуральних одиниць, записаних на сторінці. Після закінчення записів вказується кількість заповнених рядків кожна сторінка та опис в цілому підписуються всіма учасниками інвентаризації. Кількість примірників інвентаризаційних описів повинна бути достатньою, щоб не виникало необхідності їх додаткового складання. Оформлені згідно вимог інвентаризаційні описи підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою, яка також дає розписку про те, що інвентаризація проведена правильно і претензій до інвентаризаційної комісії вона не має. Інвентаризаційна комісія, що підписує описи, несе відповідальність за дотримання порядку, способів і строків проведення інвентаризації, за правильність підрахунку та занесення записів до опису.

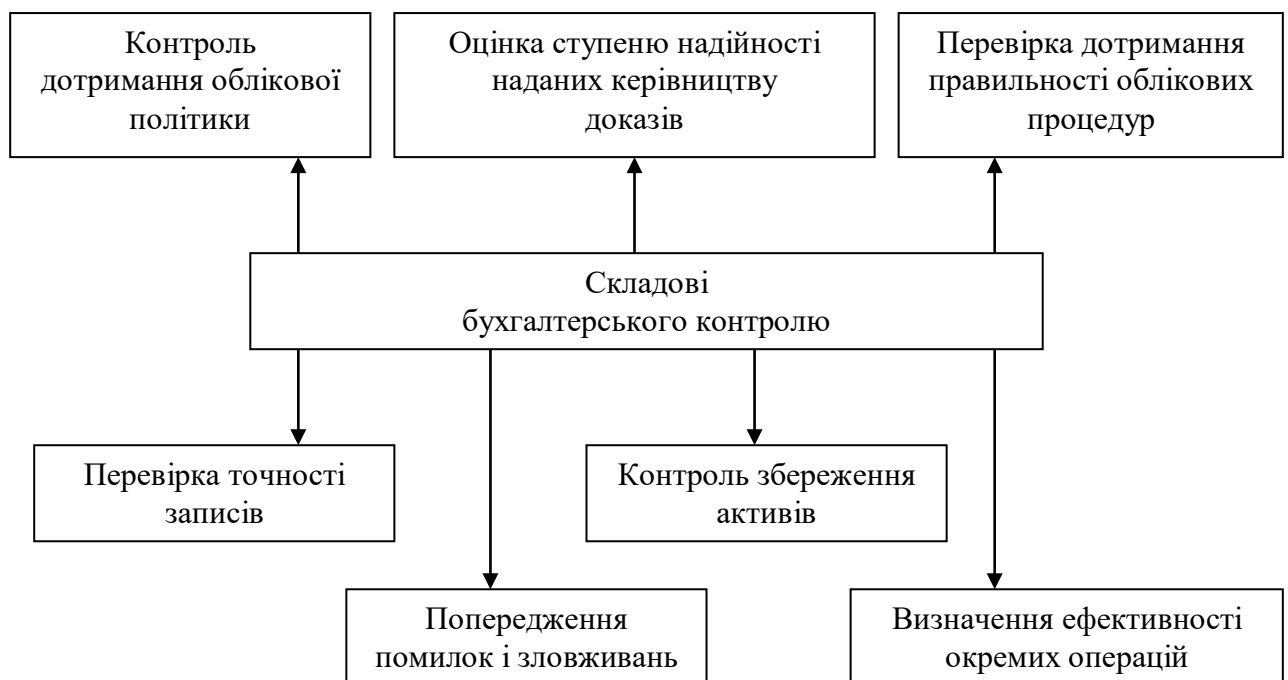
Один примірник опису передається до бухгалтерії, другий залишається у матеріально відповідальної особи. Описи, що надійшли до бухгалтерії товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», використовують для виведення результату інвентаризації: в інвентаризаційному описі поряд із даними про фактичну наявність проставляють кількісні та вартісні показники поточних біологічних активів рослинництва за даними бухгалтерського обліку.

Поточні біологічні активи рослинництва, по яких виявлені розходження з даними бухгалтерського обліку, записують в порівняльну відомість, а матеріально відповідальні особи повинні дати інвентаризаційній комісії письмові пояснення щодо причин їх виникнення. Свої висновки і пропозиції щодо урегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження директору товариства з обмеженою відповідальністю

«ГЯДТ АГРО». Директор приймає рішення про оприбуткування лишків та списання нестач цінностей і затверджує протокол у 5-денний строк.

Однією із складових частин внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва виступає і бухгалтерський контроль. Бухгалтерський контроль – це контроль обліку поточних біологічних активів рослинництва і звітності. Він здійснюється для забезпечення надійності облікових даних, переслідуючи наступні цілі: попередити втрати грошей чи цінностей в результаті крадіжок чи зловживань; забезпечити точний облік фактів господарського життя та інформації в облікових регістрах тощо. Мета бухгалтерського контролю – проведення перевірки доцільності і достовірності господарських операцій до моменту їх здійснення або перед їх завершенням на підставі бухгалтерських документів, а також перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку та вивчення результатів господарської діяльності підприємства [96, с. 55].

Складові бухгалтерського контролю наведені на рис. 3.4.



**Рис. 3.4. Складові бухгалтерського контролю [96, с. 56]**

Бухгалтерський контроль за часом проведення поділяється на такі види: попередній, поточний і наступний.

Попередній контроль здійснюється до початку операцій або процесу виробництва і застосовується, зокрема, для підтвердження доцільності і законності господарської операції (або управлінського рішення) до моменту його реалізації. Бухгалтерією здійснюється попередній контроль при розробці заходів зі своєчасного складання річної звітності, обстеження умов зберігання запасів та грошових коштів, стану контрольно-пропускної системи тощо.

Поточний контроль проводиться в процесі здійснення господарських операцій для виявлення недоліків у прийнятті рішень з метою застосування оперативних заходів щодо усунення негативних факторів. Сутність поточного контролю полягає у встановленні відхилень, порушень та інших причин в ході здійснення операцій. Його проводять шляхом перевірки та аналізу облікових регістрів, звітів виробничих підрозділів, а при потребі складають аналітичні таблиці і групувальні відомості; організують контроль за правильністю оформлення первинних документів.

Наступний контроль проводиться після того, як відбулися ті господарські операції або події, які контролюються. Такий контроль охоплює перевірку правильності і законності проведених господарських операцій на підприємствах, виявляє порушення і зловживання, а також дає можливість розробити заходи щодо усунення недоліків та їх попередження в майбутньому. Основним змістом наступного контролю є перевірка дотримання господарського та фінансового законодавства, достовірності ведення обліку та складання звітності, господарської доцільності та законності здійснених управлінських рішень. За результатами перевірок, аналізу та досліджень, якщо встановлено порушення, помилки чи відхилення, складають акти або довідки та приймають відповідні управлінські рішення.

У діяльності сільськогосподарських підприємств можна виокремити низку порушень, які з огляду на їх систематичність можна віднести до типових. Узагальнений перелік таких порушень наведено в додатку Л.

Результати дослідження свідчать, що для забезпечення належної достовірності облікових та звітних даних щодо поточних біологічних активів рослинництва, а також з метою раціонального використання ресурсів на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» необхідно створити систему внутрішнього контролю.

### **3.3. Напрями удосконалення контролю поточних біологічних активів рослинництва**

Одним із напрямів удосконалення організації системи внутрішнього контролю є запровадження внутрішнього аудиту, як одного з найбільш надійних способів контролю [24; 37; 98].

Потреба у створенні внутрішнього аудиту виникає тому, що для досягнення стратегічних цілей та забезпечення реалізації прийнятих управлінських рішень сільськогосподарського підприємства внутрішній контроль, який в основному здійснюється керівниками структурних підрозділів, функціональних відділів, а також бухгалтерією сільськогосподарського підприємства, вважається недостатнім. Останнє можна пояснити такими причинами:

1. Система бухгалтерського обліку не дає повної інформації, необхідної для своєчасного ухвалення рішень, оскільки бухгалтерська документація відбиває минулу діяльність й лише ті операції, що мають грошову оцінку, а прийняття рішень стосується майбутніх дій і відображається в інших вимірах.

2. Керівники структурних підрозділів, які зайняті поточною діяльністю, зазвичай не володіють відповідними знаннями і досвідом у галузі рішення, що ухвалюється. Тому необхідний спеціальний орган, який надавав би консультації керівникам цих підрозділів щодо ефективності діяльності на місцях та забезпечував підготовку достовірної інформації для прийняття управлінських рішень.

3. Діяльність сільськогосподарського підприємства характеризується наявністю достатньої кількості спеціалістів, які хоч і не є керівниками, однак у силу делегування їм повноважень, мають приймати важливі управлінські рішення.

Внутрішній аудит – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Внутрішні аудитори — особи, обов'язком яких є виконання певних аспектів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори можуть працювати у структурному або в подібному підрозділі внутрішнього аудиту [61].

Функції внутрішнього аудиту можуть виконувати спеціальні служби або окремі аудитори, які знаходяться у штаті сільськогосподарського підприємства.

До компетенції служби внутрішнього аудиту відносяться:

- контроль за організацією і функціонуванням систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, відповідністю даних бухгалтерського обліку фактичній наявності активів та їх належним збереженням;
- експертиза фінансової і операційної діяльності; підготовка оглядів діяльності підприємства; розробка рекомендацій щодо підвищення його ефективності.

Така служба зобов'язана відповідати за своєчасне виявлення відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів підприємства, а також сприяти запобіганню подібних відхилень.

Для повного охоплення контролем сфери управління підприємством потрібні додаткові організаційні заходи [98, с. 179]:

- надання наказу (розпорядження, постанови) керівника підприємства про створення служби внутрішнього аудиту;
- розробка положення з організації на даному підприємстві служби внутрішнього аудиту. В розпорядчому документі повинні бути регламентовані головні організаційні положення такої служби: загальні положення, основні завдання, функції, структура, повноваження (права, обов'язки,

відповідальність), керівництво, взаємовідносини з іншими службами та підрозділами підприємства тощо;

- затвердження положення керівником підприємства (особою, яка має повноваження щодо прийняття господарських рішень на підприємстві);

- розробка та затвердження посадових інструкцій (службових обов'язків) працівників служби внутрішнього аудиту (характеристика професійних та етичних вимог);

- створення планів та робочих документів служби внутрішнього аудиту підприємства;

- збір та створення власної інформаційної бази роботи служби – «банку даних» – норм, нормативів, правил, технологічних карт, стандартів перевірки тощо;

- підбір та призначення конкретної особи, або осіб для роботи у службі внутрішнього аудиту – керівника відділу, головного (старшого) аудитора, аудиторів, ревізорів, контролерів, юристів, програмістів тощо.

4. Виконання працівниками бухгалтерії свого основного завдання – відображення фактичного стану справ на підприємстві, а також здійснення часткового контролю (у межах наданої їм компетенції) – не вирішує всіх проблем контролю в масштабі підприємства, а отже, і не забезпечує реалізацію його стратегічних цілей.

Звідси випливає важливий висновок, що ані бухгалтерія, ані керівники структурних підрозділів і функціональних служб не зможуть в повному обсязі реалізувати функцію внутрішнього контролю.

Тому пропонуємо на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» створити на базі ревізійної комісії службу внутрішнього аудиту. Організаційна структура служби внутрішнього аудиту на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» наведена на рис. 3.5.



**Рис. 3.5. Організаційна структура служби внутрішнього аудиту товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» [авторська розробка]**

Структурні елементи організації внутрішнього аудиту на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» наведено в додатку М.

Статут служби внутрішнього аудиту формується відповідним наказом про створення служби та Положенням про даний структурний підрозділ. Нами розроблено Положення про відділ внутрішнього аудиту товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

До складу організаційних регламентів відділу внутрішнього аудиту, окрім розробленого нами Положення про відділу внутрішнього аудиту керівництву товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» слід розробити Посадові інструкції фахівців відділу; стандарти внутрішнього аудиту; календарні плани роботи відділу; форми робочих та підсумкових документів з внутрішнього аудиту.

Внутрішні аудитори підпорядковуються керівнику товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО». При цьому керівник, якому підпорядкована служба внутрішнього аудиту, повинен мати відповідні



повноваження щодо розглядання аудиторських висновків та прийняття відповідних заходів за результатами перевірок.

На нашу думку, підпорядкування головному бухгалтеру є недоречним, тому що в одній особі поєднуються функції обліку і контролю фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

Для досягнення цілей та забезпечення належної якості внутрішнього аудиту призначається керівник аудиторської групи. Якщо внутрішній аудит проводиться однією посадовою особою, вона вважається керівником аудиторської групи.

Керівник аудиторської групи:

- розподіляє завдання та обсяги роботи між членами аудиторської групи та за потреби корегує їх;
- контролює хід виконання завдань кожним членом аудиторської групи, стан виконання ними програми, надає їм необхідну допомогу;
- вживає в межах повноважень заходів для забезпечення об'єктивності і незалежності членів аудиторської групи;
- інформує керівника підрозділу внутрішнього аудиту про фактори, що негативно впливають на незалежність і об'єктивність членів аудиторської групи;
- оцінює відповідність обраних членами аудиторської групи методів внутрішнього аудиту цілі, обсягу, термінам і розподілу трудових ресурсів та за потреби вживає необхідних заходів;
- інформує керівника підрозділу внутрішнього аудиту про необхідність участі у внутрішньому аудиті залучених фахівців, отримання необхідної інформації від третіх осіб, отримання членами аудиторської групи необхідних консультацій, роз'яснень та іншої допомоги, включаючи технічну;
- розглядає, повертає на доопрацювання або схвалює офіційну документацію про результати виконання членами аудиторської групи завдань під час внутрішнього аудиту.

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту забезпечують об'єктивність висновків в офіційній документації, а керівник аудиторської групи - загальну якість результатів роботи аудиторської групи.

Завдання внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва встановити:

- обґрунтування об'єктів і номенклатури статей витрат;
- документальне оформлення операцій з обліку витрат і виходу продукції рослинництва;
- достовірність обліку витрат виробництва та калькуляції собівартості продукції рослинництва;
- правильність оформлення витрат та виходу продукції промислових, допоміжних та обслуговуючих виробництв;
- достовірність формування, розподілу та відображення в обліку загально-виробничих витрат;
- повноту оприбуткування продукції рослинництва та правильність відображення в обліку.

Джерела інформації внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва наступні:

- наказ «Про облікову політику підприємства»; первинні документи з обліку витрат діяльності й виходу продукції рослинництва; регістри синтетичного та аналітичного обліку;
- регістри оперативного, зооветеринарного, агротехнічного обліку, матеріали інвентаризації; фінансова звітність.

Внутрішній аудит поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» повинен здійснюватися в певній послідовності (рис. 3.6).

Особливе місце під час проведення внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва відводиться плануванню. Планування діяльності з внутрішнього аудиту - це процес, що здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту та включає комплекс дій, спрямованих на формування,



**Рис. 3.6. Етапи внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО»**  
[авторська розробка]

погодження та затвердження річних та поточних планів, календарних графіків перевірок, проектів формування штатів та кошторисів витрат, звітів про результати внутрішнього аудиту.

План, як правило, складається з переліку робіт на основних етапах внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва, а програма містить конкретні завдання і процедури перевірки відображення кожної господарської операції щодо обліку поточних біологічних активів рослинництва, рахунки бухгалтерського обліку.

Програма внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва визначає [33]:

- напрям внутрішнього аудиту;
- цілі внутрішнього аудиту;
- підставу для проведення внутрішнього аудиту;
- об'єкт внутрішнього аудиту;
- період, що охоплюється внутрішнім аудитом;
- термін проведення внутрішнього аудиту;
- початкові обмеження щодо проведення внутрішнього аудиту (часові, географічні та інші);
- ризикові сфери діяльності, операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю установи тощо;
- обсяг аудиторських прийомів та процедур за кожним фактором ризику;
- послідовність і терміни виконання робіт;
- склад аудиторської групи;
- планові трудові витрати.

Програма складається у письмовому вигляді, підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником підприємства до початку її виконання.

Програма внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» наведена в додатку Н.

Протягом усієї тривалості внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва план і програма переглядаються та уточнюються внутрішнім аудитором, тому що існує ймовірність зміни умов і напрямків аудиту, а також можливість отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур, ніж ті, на які раніше очікував внутрішній аудитор.

Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у підсумковому документі, який може мати різну назву, наприклад, аудиторський висновок за результатами внутрішнього аудиту, аудиторський звіт, службова довідка тощо.

У аудиторському висновку за результатами внутрішнього аудиту відображаються встановлені недоліки у роботі, здійснені посадовими особами і працівниками товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» порушення законодавчих актів та зловживання, висвітлюються позитивні результати фінансово-господарської діяльності.

Стандартної форми для підсумкових документів внутрішніх аудиторів немає, але він має три головні частини: вступ (завдання, мета аудиту, посилання на план, розпорядження), головна частина (зміст проведеної роботи з аудиту), висновки (кінцеві результати, пропозиції).

Для складання аудиторського висновку за результатами внутрішнього аудиту використовуються робочі документи внутрішнього аудитора – акти перевірки, плани, тести, розрахунки тощо. Також, в аудиторському висновку за результатами внутрішнього аудиту наводиться інформація про стан обліку поточних біологічних активів рослинництва, підтверджується достовірність відображення інформації про наявність і використання поточних біологічних активів рослинництва у фінансовій, податковій та статистичній звітності підприємства.

У аудиторському висновку за результатами внутрішнього аудиту, що надсилається керівництву підприємства вказуються, які рекомендації виконано, а які вважаються неефективними через надмірні витрати. Тільки після

отримання даного документа в письмовій формі, внутрішня аудиторська перевірка вважається закінченою.

Внутрішній аудит поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» пропонуємо проводити з використанням комп'ютерних технологій. При цьому основними завданнями внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва наступні:

- аналіз правомірності застосування на підприємстві конкретних форм і методів обліку;
- аналіз правомірності фіксації первинних господарських операцій поточних біологічних активів рослинництва і перевірка підтверджень відповідними даними документів;
- дослідження облікових даних щодо повноти їхнього відображення;
- контроль несанкціонованого доступу до облікової інформації;
- контроль правильності та своєчасності зроблених розрахунків;
- контроль повноти та своєчасності формування звітної інформації щодо поточних біологічних активів рослинництва;
- контроль правильності формування бухгалтерських проводок і формування облікових регістрів поточних біологічних активів рослинництва;
- дослідження і прогнозування фінансово-господарського стану підприємства;
- формування управлінських рішень.

Таким чином, запровадження системи внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» надасть змогу встановити дотримання вимог чинного законодавства, правильності документального оформлення та відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з обліком поточних біологічних активів рослинництва.

### Висновки за розділом 3

Мета державного контролю в сільському господарстві – це забезпечення повної обізнаності органів державного управління за станом виробничо-господарського функціонування кожної із галузей сільського господарства, зокрема рослинництва, кожного самостійного виробничо-підприємницького підприємства як суб'єкта аграрного права.

Міністерство аграрної політики та продовольства України організовує та здійснює державний контроль та нагляд за дотриманням вимог законодавства у процесі експлуатації природоохоронних об'єктів, раціонального використання лісових, водних та інших природних ресурсів; сприяє додержанню та вдосконаленню законодавства з питань, що належать до його відання.

Відповідальність за організацію внутрішнього контролю несе керівник підприємства, який ці обов'язки покладає відповідно до посадових інструкцій на працівників, зайнятих управлінням. Організацію внутрішнього контролю проводять представники підприємства. Відповідальність за організацію інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» несе директор товариства, який з головним бухгалтером розробляє графік проведення інвентаризацій. Бухгалтерський контроль за часом проведення поділяється на такі види: попередній, поточний і наступний.

Одним із напрямів удосконалення організації системи внутрішнього контролю є запровадження внутрішнього аудиту, як одного з найбільш надійних способів контролю.

Запровадження системи внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» надасть змогу встановити дотримання вимог чинного законодавства, правильності документального оформлення та відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з обліком поточних біологічних активів рослинництва.

## ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження сформульовано наступні висновки:

1. Для ефективного ведення обліку біологічних активів більш доцільно використовувати таке визначення біологічних активів: біологічні активи - це живі організми, що використовуються у сільськогосподарській діяльності та є ресурсами сільськогосподарського підприємства, здатні в процесі якісних і кількісних змін давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, утримуються для споживання під час виробництва продукції та/або для подальшого використання, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Узагальнення результатів дослідження щодо класифікації біологічних активів дозволило встановити, що існуючі класифікації біологічних активів не повністю відповідає вимогам ринкової економіки. Запропонована нами класифікація біологічних активів надасть змогу на сільськогосподарських підприємствах підвищити повноту інформації та приймати обґрунтовані рішення з метою забезпечення ефективного функціонування суб'єкта господарювання в умовах ринкового середовища.

2. Розкрито значення та завдання обліку і контролю поточних біологічних активів рослинництва, обґрунтовано, що облік і контроль поточних біологічних активів рослинництва має важливе значення, оскільки дозволяє упорядкувати та надати достовірну інформацію про поточні біологічні активи рослинництва.

3. Охарактеризовано фінансово-господарську діяльність та постановку облікової роботи на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

В 2019 році власний капітал склав 94264 тис.грн., що на 33570 тис. грн. вище рівня 2018 року. Підприємство користується позиками банків, але прослідковується позитивна тенденція і в 2019 р. сума позикового капіталу зменшилася на 36838 тис. грн. Обсяги короткострокових зобов'язань в 2019 році порівняно з 2018 роком зменшились на 22693 тис. грн., або 25,7%.



Середньорічна вартість необоротних активів підприємства в 2018 році склала 7580 тис.грн., що на 8513,5 тис.грн. менше ніж в 2018 році.

Середньорічна вартість оборотних активів підприємства в 2019 році становить 147186,5 тис.грн., що на 72378,5 тис.грн. більше ніж у 2018 році.

В 2018 році чисельність працівників на товаристві становила 91 особу і є незмінною величиною. Собівартість реалізованої продукції мала тенденцію до росту у 2019 р., як і сума операційних витрат в цілому по товариству. Порівняно з 2018 роком обсяг прибутку у 2019 р. зменшився на 29192 тис.грн.

Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» у сфері методики та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику підприємства». Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» веде бухгалтерський облік відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, своєчасно складає податкову, фінансову і статистичну звітність, подає її відповідним органам у визначені строки за всіма видами діяльності та несе відповідальність за достовірність даної інформації.

4. Досліджено основні засади організації обліку поточних біологічних активів рослинництва і встановлено, що для організації обліку поточних біологічних активів рослинництва, як функції управління, необхідно удосконалити наказ «Про облікову політику» товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

У ході дослідження визначено основні нормативно-законодавчі акти щодо регулювання обліку на сільськогосподарських підприємствах, розкрито порядок документального оформлення обліку поточних біологічних активів рослинництва.

5. Розкрито методику синтетичного та аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва. При цьому з'ясовано, що для обліку поточних біологічних активів рослинництва на досліджуваному підприємстві використовують субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», де ведеться облік наявності та руху

поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

Для обліку різних матеріалів сільськогосподарського призначення відкриваються окремі субрахунки: 208.1 - «Насіння»; 208.2 - «Корми» і т.д.

Прямі витрати на рослинництво відображаються на субрахунку 231 «Рослинництво» у розрізі аналітичних рахунків: «Витрати на вирощування картоплі», «Витрати на вирощування буряку кормового» тощо.

Облік витрат на виробництво продукції рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» ведуть у Журналі-ордері № 10.3 с.-г.

Облік продукції рослинництва ведеться на субрахунку 271 «Продукція рослинництва» рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

6. З'ясовано, що калькулювання собівартості продукції рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» ведеться відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

7. Розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку поточних біологічних активів рослинництва в умовах застосування комп'ютерних технологій. Використання локальних АРМ в автоматизації обліку поточних біологічних активів рослинництва на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» істотно поліпшило оперативність та ефективність управлінського обліку, сприяло скороченню часу обробки економічної інформації та доведення результатів обліково-аналітичної роботи до керівництва у найкоротші терміни. Це дало змогу створити електронну внутрішньогосподарську звітність і поліпшило якість ведення бухгалтерського обліку в цілому. Розглянуто особливості організації роботи АРМу керівника підрозділу рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

8. Досліджено види зовнішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва, зокрема державний, відомчий, позавідомчий, незалежний, громадський. Розкрито мету, основні завдання суб'єктів зовнішнього контролю в сільському господарстві, зокрема поточних біологічних активів рослинництва. Визначено основні функції Державної інспекції сільського господарства в Полтавській області.

9. Розглянуто вимоги, основні завдання, елементи системи внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва. Визначено облікові ділянки контролю поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

Розкрито методику проведення інвентаризації, як форми внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» і за результатами перевірки встановлено дотримання вимог чинного законодавства щодо обліку поточних біологічних активів рослинництва, достовірність їх відображення в обліку та звітності.

10. Аналіз наукових праць вчених дозволив з'ясувати, що внутрішній аудит, як форма контролю, вважається одним з елементів контрольної функції управління, завдяки якому оцінюється рівень виконання поставлених завдань в сільськогосподарських підприємствах.

У зв'язку з тим, що методом контролю по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» виступає інвентаризація поточних біологічних активів рослинництва, нами запропоновано структурні елементи організації внутрішнього аудиту, етапи внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», розроблено Положення про службу внутрішнього аудиту, програму внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва.

Визначено, що до складу організаційних регламентів служби внутрішнього аудиту слід включити Посадові інструкції фахівців служби; стандарти внутрішнього аудиту; календарні плани роботи служби; форми

робочих та підсумкових документів з внутрішнього аудиту. Запропоновано приблизний склад служби внутрішнього аудиту товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

11. Запропоновано власну методику внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», яка допоможе внутрішньому аудиту впевнитись у правильності відображення поточних біологічних активів рослинництва в первинних документах та фінансовій звітності.

Серед основних джерел інформації внутрішнього аудиту нормативно-правового характеру, якими визначено методологічні засади формування в обліку інформації щодо поточних біологічних активів рослинництва П(С)БО 30 «Біологічні активи», вимоги та рекомендації якого конкретизовано у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів.

Доведено, що ефективність внутрішнього аудиту поточних біологічних активів рослинництва досягається у випадку, коли аудиторські процедури застосовувати, чітко розмежувавши при цьому поточні біологічні активи, додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію рослинництва. Якщо такі підходи практикуються в організації обліку підприємства, то це значно спрощує завдання та участь внутрішнього аудитора.

Для складання аудиторського висновку за результатами внутрішнього аудиту слід використовувати робочі документи внутрішнього аудитора – акти перевірки, плани, тести, розрахунки тощо. Також, в аудиторському висновку за результатами внутрішнього аудиту робляться посилання на використані робочі документи, наводиться інформація про стан бухгалтерського обліку поточних біологічних активів рослинництва, підтверджується достовірність відображення інформації про наявність і використання поточних біологічних активів рослинництва у фінансовій, податковій та статистичній звітності підприємства.

Запропоновано внутрішній аудит поточних біологічних активів рослинництва проводити з використанням комп'ютерних технологій.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посібник / П.Й. Атамас. – [2 - ге вид.]. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
2. Білик М.Д. Фінансовий аналіз: навч. посібник / М.Д. Білик, О.В. Павловська, Н.М. Притуляк. – К.: КНЕУ, 2009. – 592 с.
3. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник / М.Т. Білуха, Т.В. Микитенко. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2013. – 888 с.
4. Блакита Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Г.В. Блакита, Н.О. Ромашевська. – К.: ЦУЛ, 2010. – 152 с.
5. Богданюк О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / О. В. Богданюк. – К.: НУБПУ, 2014. – 21 с.
6. Бондур Т.О. Удосконалення комп'ютеризації обліку в рослинництві / Т.О. Бондур // Економіка АПК. – 2009. - № 10. – С. 96 - 99.
7. Бондур Т.О. Суть біологічних активів та облік їх виробництва у рослинництві / Т.О. Бондур // Облік і фінанси в АПК. – 2008. – № 1. – С. 9-15.
8. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / [Коваленко А.М., Харитонов А.Г., Малоок Т.А. та ін.] ; за заг. ред. А.М. Коваленко. - Дніпропетровськ: ВВК «Баланс-Клуб», 2009.-736 с.
9. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підручник для студ. вищ. навч. закл./ [В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась В.М.] ; за ред. В.Б. Захожай, М.Ф. Базась. – К.: МАУП, 2013. – 968 с.
10. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навч. посібник / Є.Ю. Шара, О.О. Бідюк, І.Є. Соколовська-Гонтаренко. – К.: Центр

- учбової літератури, 2014. – 424 с.
11. Власюк Н.І. Фінансовий аналіз: навч. посібник / Н.І. Власюк. – Львів: Магнолія-2012, 2010. – 328 с.
  12. Вітвицька Н.С. Контроль і ревізія: навч. посібник для самост. вивч. дисц. / Н.С.Вітвицька, О.Е. Кузьмінська. - К.: КНЕУ, 2010. - 166 с.
  13. Вишневський М. Облік поточних біологічних активів / М. Вишневський // Податки та бухгалтерський облік. – № 67 (1147). - 2008. – С.15-23.
  14. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит: навч. посібник / [П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, та ін.]. - Київ: НВП «АВТ», 2004. – 245 с.
  15. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2012. - № 11. – С. 87-90.
  16. Гончаренко Н. Удосконалення методики визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Н. Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 11. - 2008. – С. 39-47.
  17. Гончаренко Н. Визначення справедливої вартості біологічних активів з урахуванням цін активного ринку: методичні та інформаційні аспекти / Н. Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 1. - 2009. – С. 40-45.
  18. Грабова Н.М. Бухгалтерський облік у галузях народного господарства: навч. посібник для самост. вивч. дисц. - К.: КНЕУ, 2003. — 203 с.
  19. Грибан В.Г. Охорона праці: навч. посібник для студ. вищих навч. закл. / В.Г. Грибан. – К.: Центр учбової літератури. - 2009. – 280 с.
  20. Гуділіна З. Облік біологічних активів / З. Гуділіна // Бухгалтерія в сільському господарстві. – № 23 (200). - № 12. - 2007. – С. 2-6.
  21. Гузар Б.С. Теоретичні і практичні проблеми оцінки біологічних активів

- за справедливою вартістю / Б.С. Гузар // Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. V Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ «ІАЕ» 24-25 квітня 2009 р., круглий стіл в НУБіП 15 травня 2009 р.: зб. тез та виступів – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – С. 99-101.
22. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: підручник / Н.О. Гура. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
  23. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. посібник / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. – [2-ге вид.]. – К.: Центр учб. л-ри, 2014. – 424 с.
  24. Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України / Л.В. Гуцаленко // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2014. - № 3. – С. 34-39.
  25. Діденко С.В. Організація зовнішнього і внутрішнього аудиту / С.В. Діденко // Економіка і регіони. – 2008. - № 4.- С. 152-154.
  26. Дікань Л.В. Державний аудит: навч. посібник / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – К.: Знання, 2014. – 503 с.
  27. Дудко В.П. Державний фінансовий контроль в Україні: навч. посібник / В.П. Дудко. - Чернівці: Прут, 2009. – 453 с.
  28. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. – 2012. - № 6. – С. 34-42.
  29. Жук В.М. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2008. - № 1. – С. 5-22.
  30. Жук В.М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. - 2008. - № 2. - С. 75-83.
  31. Замула І.В. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта

- бухгалтерського обліку / І.В. Замула, Л.П. Черевко // Вісник ЖДТУ. - № 1 (59). – С. 74-76.
32. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
  33. Іванова В.В. Планування і контроль на підприємстві: навч. посібник / В.В. Іванова. – Суми: Університетська книга, 2014. – 443 с.
  34. Ільїна С.Б. Основи аудиту: навч. - практ. посібник / С.Б. Ільїна. – К.: Кондор, 2010. – 378 с.
  35. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Україна. Міністерство фінансів. - Спосіб доступу : <http://www.liga.net>.
  36. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу: Наказ ГУ ДКУ № 90 від 30 жовтня 1998 р. зі змінами і доповненнями № 832 від 05 серпня 2010 р. [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
  37. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: монографія / Т.О. Каменська – К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2010. – 499 с.
  38. Канцуров О.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. – 2012. - №11.- С. 90-91.
  39. Кравчук Т.І. Облік поточних біологічних активів рослинництва / Т.І. Кравчук [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://udau.edu.ua>.
  40. Кравчук М.Ю. Державний контроль у сільському господарстві України [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://udau.edu.ua>.
  41. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIII із



- змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
42. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2014 № 1217 [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
  43. Кононенко В.А. Актуальні питання обліку витрат на виробництво продукції рослинництва / В.А. Кононенко // Аграрний вісник Причорномор'я, Економічні науки. – 2009. – № 49.
  44. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України (Проект) // Облік і фінанси в АПК. – 2009. - № 1. – С. 7-16.
  45. Костирко Р.О. Організація внутрішнього контролю в управлінні підприємства: монографія / Р.О. Костирко, С.В. Щеголькова. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 244 с.
  46. Кузик Н.П. Особливості аудиту поточних біологічних активів та актуальні питання його удосконалення / Н.П. Кузик // Облік і фінанси АПК. - № 3. – 2014. – С. 180-183.
  47. Кузнєцова С. Технологія організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання / С. Кузнєцова // Бухгалтерський облік і аудит. - № 6.- 2018. - С. 29 - 33.
  48. Лаврінко Л. Що змінилося в обліку сільськогосподарської продукції / Л. Лаврінко // Баланс-Агро. – 2007. - № 4.- С. 26-27.
  49. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2013. – 264 с.
  50. Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами: Наказ МАПУ від

- 02.07.2001 року № 190 [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
51. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: Наказ МАПУ від 02.08.2001 року № 192 [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
52. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2012 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon.nau.ua>.
53. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах: Наказ Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon.nau.ua>.
54. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: Наказ Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. № 190 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon.nau.ua>.
55. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon.nau.ua>.
56. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: [http // www: search.ligazakon.ua](http://www.search.ligazakon.ua).
57. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського

- обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу: Наказ Міністерства аграрної політики України від 07.04.2001 р. № 49 [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: [http // www: search.ligazakon.ua](http://www.search.ligazakon.ua).
58. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю: Рішення Методичної ради Мінагрополітики України, Інституту аграрної економіки, Федерації аудиторів, бухгалтерів в АПК, протокол № 1 від 10.01.2008 р. [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: [http // www: search.ligazakon.ua](http://www.search.ligazakon.ua).
  59. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433 [Електронний Ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>
  60. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: [www//minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
  61. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.apu.com.ua>.
  62. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних. – К.: Знання, 2014. – 630 с.
  63. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 4. – С. 38-48.
  64. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
  65. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний Ресурс]. – Спосіб доступу:

<http://zakon4.rada.gov.ua>.

66. Никонович М.О. Державний фінансовий контроль: методологія та організація: монографія / М.О. Никонович, С.В. Бардаш. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.
67. Облік сільськогосподарської діяльності: навч. посібник / [Лузан Ю.Я., Жук В.М., Гаврилюк В.М. і ін.]; за ред. В.М. Жука. – К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2007. – 368 с.
68. Огійчук М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів і витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» / М.Ф. Огійчук // Облік і фінанси АПК. – 2012. - № 6. – С. 24 – 33.
69. Остапчук О.В. Удосконалення обліку поточних біологічних активів рослинництва / О.В. Остапчук // [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.
70. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія / Н.В. Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 6 (73). – С. 115-118.
71. Пиріжок С.Є. Біологічні активи: визначення поняття / С.Є.Пиріжок // Збірник тез та текстів виступів на Сьомій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Ч. 1 – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 51-56.
72. Писаренко Л.П. Поточні біологічні активи як об'єкт обліку та контролю / Л.П. Писаренко [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: // <http://intkonf.org>.
73. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30. 11.1999 р. № 291 зі змінами і доповненнями від 09.12.2014р. № 1591 [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу:

<http://www.liga.net>.

74. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.Й. Плиса, З.П. Плиса. – [2-ге вид., переробл. й допов.]. – К.: Каравела, 2014. – 520 с.
75. Податковий Кодекс України № 2755–VI від 02.12.2010р. [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon.nau.ua>.
76. Подольська В.О. Фінансовий аналіз: навч. посібник / В.О. Подольська, О.В. Яріш – К.: Центр навчальної літератури. - 2007. – 488 с.
77. Подолянчук О.А. Аудит в зарубіжних країнах: Опорний конспект лекцій – Вінниця: Вид-во ПП «Едельвейс і К», 2014. – 97 с.
78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
80. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000р. № 39 [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
81. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004р. № 817 [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
82. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2013р. № 790 [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.

83. Положення про Державну інспекцію сільського господарства України: Указом Президента України від 13. 04. 2014 р. № 459/2014р. [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua>.
84. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125 – XII зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
85. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16 липня 1999р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
86. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2014р. [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
87. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова від 28.02.2000р. № 419 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
88. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007р. № 921 [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
89. Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України: Наказ Міністерства аграрної політики України № 216 від 01.11.2000р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. - Спосіб: <http://www.liga.net>.
90. Про охорону праці: Закон України № 2694-XII від 14.10.1992р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: [www.liga.net](http://www.liga.net).
91. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: Постанова Кабінету

- Міністрів України від 24.05.2013р. № 158-р (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
92. Проскуріна Н.А. Внутрішній аудит / Н.А. Проскурня // Економічні науки. Вісник НДФФ. - 2009.- № 3. – С. 7-9.
  93. Рудницький В.С. Організація обліку, контролю і аналізу: навч. - наочний посібник / В.С. Рудницький, І.І. Стеців, Р.І. Стеців. – Львів: Вид-во Львівської комерційної академії, 2010. – 316 с.
  94. Скирпан О.П. Особливості організації обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах / О.П. Скирпан // Економічна діагностика підприємства. – 2010. - № 1. – С. 106-110.
  95. Сльозко Т.М. Організація обліку: навч. посібник / Т.М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
  96. Соколов В. Оценка по справедливой стоимости / В. Соколов // Бухгалтерский учет. – М.: – № 1 – 2012. – С. 260-265.
  97. Сонін О.В. Навіщо компанії внутрішній аудит ? / О.В. Сонін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 2. – С. 177-180.
  98. Сук Л. Облік поточних біологічних активів / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2007.- № 8.- С. 42-48.
  99. Сук П.Л. Прийоми аудиту біологічних активів рослинництва / П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2014. - № 1. – С.85-87.
  100. Уланчук В. Удосконалення первинного обліку в аграрних підприємствах сьогодення / В. Уланчук // Облік і фінанси АПК. – 2009. - № 1. – С. 120 - 125.
  101. Тичук З.Д. Концептуальні основи відображення в бухгалтерському обліку додаткових біологічних активів / З.Д. Тичук // Економічні науки. – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2014. – С. 50-57.
  102. Усач Б.Ф. Контроль і ревизія: підручник / Б.Ф. Усач. – [4-те вид. стер.]. – К.: Знання - Прес, 2013. – 253 с.

103. Фабіанська В.Ю. Облікова політика сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК.-2012.-№12.-С. 105-110.
104. Філозоп О.В. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві / О.В. Філозоп // Міжнародний збірник наукових праць. – 2014. - № 1(13). – С. 370-375.
105. Чуєнков А.Є. Сутність та організація процесу внутрішнього аудиту / А.Є. Чуєнков // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2010. - № 7-8. – С. 38-45.